

MAESTRÍA EN FINANZAS PÚBLICAS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de la Plata

TESIS FINAL,

Sujeta a aprobación, que completa los requerimientos para la obtención del Grado de
Magister en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales.

TEMA:

FEDERALISMO FISCAL, CONVENIO MULTILATERAL, Y
COMPETENCIA TRIBUTARIA:
EL CASO DE CAPITAL FEDERAL Y PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

AUTOR: Pedro Ignacio Velasco.

DIRECTOR: Juan Carlos Gómez Sabaini.

LECTOR: Mario Salinardi.

ÍNDICE TEMÁTICO.

INTRODUCCIÓN.

PRIMERA PARTE: MARCO DE LAS RELACIONES FISCALES INTERJURISDICCIONALES

I.- BREVE INTRODUCCIÓN AL FEDERALISMO FISCAL.

II.- EL ACTUAL CONVENIO MULTILATERAL.

SEGUNDA PARTE: LA COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA CAPITAL FEDERAL Y LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

III.- EL TRATAMIENTO DIFERENCIAL A LA CIUDAD DE BUENOS AIRES POR PARTE DEL GOBIERNO NACIONAL.

Estimación en base al Presupuesto Nacional

Estimación en base a la Traslación de Estructura

Los Resultados

Relacion con la Coparticipación Federal

Implicancias

IV.- PRÓRROGAS DEL PACTO FISCAL Y ASIMETRÍAS.

Exenciones

Alícuotas

V.- LOS CRITERIOS DE ASIGNACIÓN DE LOS INGRESOS BRUTOS APLICADOS POR EL CONVENIO.

Generalización del criterio de "lugar de concertación"

Operaciones entre ausentes

VI.- EL CONVENIO Y LA MIGRACIÓN INTERJURISDICCIONAL DE RECURSOS.

Determinación de la desviación de recursos

Coefficientes de ingresos y gastos

VII.- SÍNTESIS Y CONCLUSIONES.

VIII.- BIBLIOGRAFÍA.

ÍNDICE DE CUADROS.

CUADRO N° 1:	Administración Nacional. Presupuesto de Gastos 1997. Finalidad y Función. Poder Judicial. Listado de Programas y Categorías Equivalentes.....	Pág. 12
CUADRO N° 2:	Administración Nacional. Presupuesto de Gastos 1997. Finalidad y Función. Servicios de Defensa y Seguridad.....	Pág. 13
CUADRO N° 3:	Total de Gastos Presupuestados en Ambas Jurisdicciones. Clasificación Funcional Resumida. Sector Público Consolidado 1997. En términos per capita.....	Pág. 14
CUADRO N° 4:	Ciudad de Buenos Aires. Cálculo de Recursos del año 1997. Clasificación por Rubros.....	Pág. 15
CUADRO N° 5:	República Argentina. Distribución Secundaria. Indicadores de la ley 20.221.	Pág. 17
CUADRO N° 6:	Distribución Secundaria de Fondos de Recaudación Nacional. Recursos Según ley 20.221 vs Actual.	Pág. 17
CUADRO N° 7:	Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires. Exenciones al pago del tributo. Cuadro Comparativo	Pág. 22
CUADRO N° 8:	Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Comparadas.....	Pág. 27
CUADRO N° 9:	República Argentina. Producto Bruto Geográfico. Estructura y Montos por Grandes Divisiones. Año 1995.	Pág. 30
CUADRO N° 10:	Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ciudad de Bs. As. y Pcia. Bs. As. Asignación relativa de Base Imponible en el año '95. Contribuyentes Pertenecientes al SICOM. Ordenados según Ranking de los Mayores Mil '94 de la Pcia. de Bs. As. Primer Grupo	Pág. 32
CUADRO N° 11:	Segundo Grupo	Pág. 33
CUADRO N° 12:	Tercer Grupo	Pág. 34

INTRODUCCIÓN.

La ley 24.309, declarativa de la necesidad de reforma constitucional, mencionaba entre los temas habilitados por el Congreso Nacional para su debate abierto, el Fortalecimiento del Régimen Federal, que contemplaba la distribución de competencias entre la Nación y las Provincias en materia de gastos y recursos.

La reforma dio entonces rango constitucional al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, a través del inc.2 del artículo 75, cuando refiriéndose a las atribuciones del Congreso Nacional para imponer contribuciones, establece: "... *Ambas contribuciones son coparticipables, excepto las que tengan asignación específica a través del sistema de ley convenio sobre la base de acuerdos entre el Gobierno Federal y las Provincias.*"

Para la distribución de los fondos, la Constitución no impone coeficientes, pero se instituyen en ella criterios objetivos de reparto. De esta manera establece que los recursos coparticipables deberán distribuirse en relación directa a las competencias, servicios y funciones; que la distribución deberá ser equitativa y solidaria; y dar prioridad a un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Además, el nuevo texto constitucional ha concedido la autonomía a la Ciudad de Buenos Aires (artículo 129 C.N.), en virtud de lo cual surge la necesidad de estudiar las relaciones que existen, o pudieran originarse, con el resto de las jurisdicciones.

El presente ^{trabajo / HCN} informe pretende investigar, dentro del amplio espectro que brinda el estudio del federalismo fiscal, aspectos de competencia fiscal entre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires dada la proximidad geográfica, y que conjuntamente representan más del 60% del PBG nacional. X

Sin embargo, dado el extenso alcance de la hacienda pública, es necesario acotarla a dimensiones manejables tanto en el tratamiento teórico como en el empírico.

De esta manera, dentro de la competencia fiscal, el trabajo se centrará en aspectos tributarios, con especial énfasis sobre los correspondientes al Convenio Multilateral en lo que incumbe a las jurisdicciones antes mencionadas.

En particular, el principal objetivo consiste en tratar de hilvanar cuestiones que parecieran no tener relación mutua, pero que conforman un sistema carente de correspondencia fiscal y que resulta capaz de distorsionar la asignación de los recursos, no sólo fiscales sino económicos.

El presente trabajo se estructura en dos partes. La primera, consistente en dos capítulos, intenta introducir al lector en el marco tanto económico como legal en el cual teóricamente se sitúan las relaciones fiscales interjurisdiccionales. En la segunda parte del trabajo, a través de la experiencia de esas relaciones fiscales entre la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires, se intenta detectar problemas atinentes a la competencia tributaria, tanto generados en las relaciones verticales como horizontales entre gobiernos. Finalmente, se expone una síntesis a través de la cual se recogen las conclusiones obtenidas en el transcurso del trabajo.

PRIMERA PARTE

MARCO DE LAS RELACIONES FISCALES INTERJURISDICCIONALES

I.- BREVE INTRODUCCIÓN AL FEDERALISMO FISCAL

El reconocimiento constitucional de los regímenes de coparticipación a partir de la reforma del '94, establece un cambio significativo en la historia jurídica de las relaciones federales de la República Argentina, aunque en los hechos sólo represente el reconocimiento de una situación ya instalada en el país.

Suelen encontrarse, dentro de los gobiernos de organización federal, dos tipos de criterios de coordinación fiscal intergubernamental: separación de fuentes y coparticipación.

Separación de fuentes, se refiere a que cada nivel de gobierno tenga sus propias fuentes de ingreso, las cuales no estarían disponibles para los demás niveles. Este fue el modelo elegido por la asamblea constituyente de 1853, el cual quedó plasmado en la Constitución Nacional, asignándole al Gobierno Federal, con exclusividad, los recursos aduaneros y, sólo en circunstancias muy excepcionales, la posibilidad de fijar por tiempo determinado contribuciones directas. Por su parte, permanecían en manos de las provincias aquellas cuya base imponible la constituían los bienes raíces urbanos y rurales¹.

Alternativamente, puede plantearse otro tipo de organización consistente en separar las responsabilidades de recaudación de la de determinación de los niveles de servicios públicos, Coparticipación de impuestos. La recaudación de la mayor parte de los ingresos públicos estaría a cargo del nivel superior de gobierno, y a través de un programa de transferencias intergubernamentales, se proveerían los fondos necesarios a los gobiernos subnacionales².

Sin embargo, este esquema puede tender a impedir la efectiva toma de decisiones, es decir la vinculación clara entre el gasto y la tributación, obstaculizando la posibilidad de los agentes de evaluar los costos y beneficios de los proyectos públicos. Además, algunos autores señalan que la concentración de la distribución de los fondos llevaría a la centralización de las funciones de gasto. Sin autoridad fiscal independiente para obtener ingresos, los niveles de gobierno descentralizados llegarían a ser tan dependientes del gobierno central que finalmente perderían sus poderes. De forma que la fisiología del sistema degeneraría en uno de desconcentración de funciones, en lugar de aquel de descentralización de decisiones congruente con el espíritu del federalismo.

La teoría normativa del federalismo fiscal postula que el presupuesto de fondo, para contemplar las cuestiones de "distribución del ingreso" y de "nivel de empleo", se asigne de manera más o menos uniforme dentro de un acuerdo interjurisdiccional, explícito o no, mientras que cada una de las comunidades individualmente financie sus gastos gravando según el "criterio del beneficio". Es decir, ante la existencia de movilidad de los agentes, sólo le sería posible a los niveles inferiores de gobierno atender la rama de "asignación", debido a que la fijación de impuestos no basados en el criterio del beneficio por estos niveles, provocaría grandes reasignaciones interjurisdiccionales de base imponible.

Sin embargo, Richard Musgrave³ señala: "... La diferenciación resultante en los niveles fiscales puede interferir inevitablemente la asignación más eficiente de recursos y la localización de industrias en el conjunto de la región; pero este es el precio de la división política, ya sea a nivel intranacional o internacional."

Habitualmente se tiene conocimiento del tipo de ineficiencias que los tributos introducen en un sistema cerrado, la cuña que el impuesto interpone entre el precio pagado y la renta recibida de los bienes o servicios gravados.

1 Esto parece guardar cierta relación con la división sugerida por la teoría normativa fundada en la movilidad de las bases, la cual establece que el gobierno central debiera financiar sus gastos con impuestos sobre la renta; los gobiernos provinciales con impuestos sobre el consumo o sobre las ventas, y los gobiernos locales mediante gravámenes al valor de la propiedad, o con impuestos-precio en caso de gravar bases móviles. No obstante, podría esgrimirse que en aquel entonces la división de fuentes no seguía un criterio de eficiencia en la asignación interjurisdiccional, sino que su fin era delimitar las responsabilidades de recaudación entre las mismas de manera que logren atender sus gastos.

2 Si bien la Separación de Fuentes fue el sistema elegido por los constituyentes de 1853, por diversas razones, que económicamente podrían estar justificadas por la existencia de economías de escala en la recaudación, o economías externas de la prestación de los servicios, el Gobierno Nacional ha centralizado un gran porcentaje de los recursos del sector público nacional consolidado, a la vez que delegó en los Gobiernos Provinciales mayores responsabilidades de gasto. De esta forma se engendró un modo de federalismo que requiere de transferencias intergubernamentales de recursos, hasta el punto de haber sido reconocido en la Constitución Nacional a partir de la reforma de 1994.

3 "The Theory of Public Finance", tomado de Wallace Oates, "Federalismo Fiscal", Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

En un sistema caracterizado por cierta descentralización fiscal, hay que afrontar no sólo estos problemas, sino también los efectos de los impuestos sobre el flujo interjurisdiccional de mercancías y de factores de producción. De manera que no sólo interesan los efectos que los programas presupuestarios tienen sobre los patrones de producción y consumo dentro de la jurisdicción, sino también las implicancias de estos para los movimientos de bienes y personas entre las mismas.

Ante la falta de un determinado consenso nacional, la competencia fiscal se torna en la práctica en una pugna interjurisdiccional, y ésta puede manifestarse tanto del lado de los gastos, como de los ingresos públicos.

La primera constituye una corriente de estudio⁴ relativamente nueva, la cual surge de observaciones empíricas del comportamiento de los gobiernos de comunidades similares, entre los que se ha encontrado cierto grado de emulación por el lado del gasto.

Por su parte, la competencia tributaria significa que, dada la existencia de cierta movilidad interjurisdiccional, la base imponible de una determinada comunidad depende tanto de la alícuota impositiva que enfrenten los agentes en esa localidad, como de las alícuotas que soportarían los mismos en jurisdicciones con un grado similar de prestación de servicios. Bajo estas condiciones, aquella que fije una alícuota mayor, perderá parte de la correspondiente base imponible, y producto bruto, debido a la migración de recursos reales hacia jurisdicciones de menor carga tributaria.

Sin embargo, se ha señalado que el verdadero propósito del federalismo fiscal "... es permitir que grupos diferentes, viviendo en estados distintos, expresen sus variadas preferencias por los servicios públicos; y esto lleva inevitablemente a diferencias en los niveles de tributación y de servicios públicos..."⁵.

Por tanto, la armonización fiscal no implicaría la uniformidad perfecta de alícuotas y de formas de impuestos entre las distintas jurisdicciones, sino que las alícuotas a las que se gravan localmente las unidades económicas no debieran variar de forma muy amplia entre las mismas, a no ser que las disparidades fueran compensadas con diferencias en los beneficios que esas unidades obtuvieran de los servicios públicos.

Así, en un marco de federalismo fiscal, cualquiera fuera el modo particular elegido, habrá distorsiones si todas las comunidades adoptan formas ampliamente diversas de tributación. Cada individuo o empresa tendría en este caso un incentivo para asentarse en aquella que le brindara mejor tratamiento fiscal, lo que obstaculizaría el camino para alcanzar aquella solución en la que los agentes se situaran de acuerdo con sus preferencias respecto del nivel de servicios públicos deseados, y en la que los factores de producción se emplearan en el uso y lugar más eficiente. Dado que los patrones de localización de los individuos y de otros factores de producción podrían estar determinados por ventajas pecuniarias conseguidas mediante el arbitraje fiscal, la mala asignación de los recursos constituye un buen argumento para la armonización fiscal.

II.- EL ACTUAL CONVENIO MULTILATERAL

La extensión de la actividad económica moderna, expandiéndose más allá de los mercados locales, plantea ciertos problemas acerca de las potestades tributarias de los estados. De esta manera, y dada la gran importancia que reviste la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos desde su creación, sobre el total de los recursos provinciales, el Convenio Multilateral constituye el eje principal de las relaciones fiscales entre las Provincias.

En el año 1948, la Provincia de Buenos Aires creó el Impuesto a las Actividades Lucrativas, antecedente inmediato del actual impuesto Sobre los Ingresos Brutos, el cual recaía sobre el ejercicio habitual de las actividades lucrativas ejercidas en el ámbito de su jurisdicción; siendo la base imponible,

4 Case A.C., Hines J.R. y Rosen H.S. (1989): "Copycatting: Fiscal Policies of State and their Neighbors", National Bureau of Economics Research, Working Paper N° 3032.

5 Musgrave, "The Theory of Public Finance", tomado de Wallace Oates, "Federalismo Fiscal", Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

la totalidad de ingresos recibidos como retribución a la actividad desplegada. Así, cuando al año siguiente la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires instaura el mismo tributo, se plantean casos de doble imposición, ya que dada aquella definición de la base imponible, ambos fiscos pretendían gravar la totalidad de los ingresos sin considerar la situación que se producía cuando las actividades eran llevadas a cabo en ambas jurisdicciones.

El primer antecedente del Convenio Multilateral, lo constituye el Convenio Bilateral entre la Provincia y la Ciudad de Buenos Aires en el año 1953 (abierto a la adhesión de las demás provincias), tendiente a evitar este tipo de superposición impositiva, la cual resultaba de gravedad dada la estrecha conexión económica entre ambas jurisdicciones. A lo largo de los años, éste sufrió distintas modificaciones a la vez que nuevas provincias pasaban a formar parte del mismo. Así, en el año 1977 se arribó al Convenio Multilateral que rige en la actualidad, el cual al igual que su antecesor, justifica su existencia en el predominio que aquel impuesto ejerce sobre el total de los recursos propios de las provincias (la incidencia de este tributo en el total de recaudación propia ronda el 60% y 50% en la Ciudad y la Provincia de Buenos Aires respectivamente).

Si bien este tipo de inconvenientes pudo ser resuelto a través del expediente tradicional característico especialmente del plano internacional, el cual dispone la exención en uno de los fiscos para que todo el gravamen sea cobrado por el otro, éste, sólo resolvería "el problema de los contribuyentes, y no el de las jurisdicciones."⁶ De allí, que se buscara un procedimiento que sostuviera que la base imponible fuera uniforme para todas ellas, mantuviera incólume sus potestades tributarias, y asegurara que la realización de actividades interjurisdiccionales no resultara más gravosa que aquella misma ejercida dentro de los límites de una sola jurisdicción.

En primer lugar, el Convenio define su ámbito de aplicación, el cual comprende:

"...Las actividades... que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas ... Así se encuentran comprendidos en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones:

a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;

b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;

c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;

d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)."

De esta manera, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sólo requeriría del auxilio del Convenio en aquellos casos particulares que pueden dar lugar a múltiple imposición, ya que concebido el impuesto bajo el principio de territorialidad, aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito de la jurisdicción no requerirían de acuerdos entre los fiscos.

El último párrafo del artículo citado fue una de las modificaciones que se incorporaron en el plenario de Salta de 1977, el cual, junto a la parte final del inc. b) del artículo segundo, fueron agregados

6 Enrique Bulit Gofii, "Convenio Multilateral. Distribución Jurisdiccional del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Provincias y Capital Federal). Régimen general y Casos Especiales., ed. Depalma 1992.

para evitar el problema que deriva de las operaciones concertadas a través de medios de comunicación a distancia entre jurisdicciones sin desplazamiento de las personas intervinientes (también llamadas "operaciones por correspondencia", o "entre ausentes"), tema que será tratado con mayor profundidad más adelante.

En segundo lugar, el Convenio ha establecido dos tipos de regímenes para distribuir los ingresos brutos totales, generados en las actividades desarrolladas de manera económicamente inseparable entre jurisdicciones por un mismo sujeto.

Un régimen general el cual, para establecer esta suma, es decir el volumen de actividad llevada a cabo en cada jurisdicción, se vale de dos parámetros como estimadores del mismo: los ingresos y los gastos por jurisdicción en proporción de los ingresos y gastos totales realizados por el sujeto.

Y una serie de regímenes especiales a evaluar, en los cuales la aplicación del régimen general fue considerada inequitativa o demasiado engorrosa, que consisten en la distribución de la base imponible en proporciones fijas.

En tercer lugar, se establece que aún cuando no se verifique la superposición impositiva, se aplica el mecanismo de asignación de base imponible adoptado por el Convenio. Es decir, aunque la actividad se encuentre eximida en alguno de los fiscos; aquellos que la graven no podrán hacerlo sobre un monto mayor al de los ingresos brutos totales del que les es atribuido por el Convenio, debido a que la función de éste es distribuir la base imponible total entre los fiscos, sin considerar si los mismos ejercen o no sus potestades tributarias y el modo en que lo hicieren.

Régimen General:

"Art. 2.- Salvo lo previsto para los casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma: a) El cincuenta por ciento en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción. b) El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción⁷. En los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatorios, etc., con o sin relación de dependencia, a los efectos del presente inciso, los ingresos proveniente de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del art. 1, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios".

Es importante destacar que el legislador originario descartó el parámetro ingresos escogiendo sólo los gastos, por no ofrecer suficientes garantías de equidad⁸ ni apoyo en las comprobaciones estadísticas con relación a las actividades desarrolladas en cada jurisdicción. No obstante, con el fin de redistribuir parte de la recaudación del impuesto a aquellas provincias de las cuales provenía el ingreso, y que dada la estructura económica del país están representadas por las de menor desarrollo, el coeficiente de ingresos fue acrecentando su presencia en la distribución del recurso hasta alcanzar el cincuenta por ciento actual.

7 A fin de clarificar la metodología utilizada, se presenta la siguiente fórmula:

$$CUJ_i = \frac{\frac{(Ingresos)_i}{(Ingresos)_{R.A.}} + \frac{(Gastos)_i}{(Gastos)_{R.A.}}}{2}$$

donde:

CUJ = Coeficiente Unificado Jurisdiccional.

i = subíndice que refiere a una jurisdicción particular.

R.A. = subíndice que refiere al total del país.

8 Cabe aclarar que el vocablo "equidad", debe ser interpretado, en este caso, en el sentido jurídico, coincidente con su etimología proveniente del Latín tomada por el derecho romano "dar a cada uno lo que le corresponde", y no en su acepción económica, ya que esta última lo asociaría con un criterio de reparto redistributivo que se opondría a la intención con la que se pronunció la Comisión.

Por su parte el artículo 3° establece: "Los gastos a que se refiere el artículo 2°, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad...", mientras que profundizando este concepto el artículo 4° dictamina: "Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado por una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ej.: de dirección, de administración, de fabricación, etc.), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales, y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en la que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren..."

De esta manera, se interpreta, de ambos artículos, que corresponderá asignar a cada jurisdicción aquellos gastos que se originen por el ejercicio de la actividad y a su vez, de estos, los que hayan sido efectivamente soportados en ella, y que tengan relación directa con la actividad que en ella se desarrolle.

En cuanto a la asignación de los ingresos, sólo se le ha dedicado el artículo 2 inc b) en la letra del Convenio actual, quedando sin respuesta ciertas preguntas acerca de cómo se los evalúa, qué ingresos son computables, y cómo se los localiza jurisdiccionalmente a los fines de su cálculo en el coeficiente. No obstante, la interpretación razonable del Convenio como un todo, llevó a que en posteriores convenciones⁹ se entendieran estas cuestiones con relativa homogeneidad.

De esta forma, en cuanto al primer interrogante, la doctrina interpreta que los ingresos que serán tomados en cuenta como índice de volumen de actividad serán los mismos que aquellos por los cuales se tributa, es decir netos de devoluciones, bonificaciones y descuentos.

Como *ingresos computables*, siguiendo la terminología utilizada en la convención de Córdoba, se entiende a todos aquellos que no se mencionen en la enumeración siguiente:

- "a) los ingresos derivados de actividades puramente locales...;
- b) los ingresos que sean objeto de atribución directa conforme a algunos de los regímenes especiales;
- c) los ingresos originados en operaciones de exportación;
- d) los recuperos de incobrables y otras previsiones;
- e) los ingresos obtenidos por el desempeño de la función pública o del trabajo en relación de dependencia;
- f) los reintegros de capital en operaciones financieras;
- g) los ingresos originados en la enajenación a cualquier título de bienes de uso o de inversiones permanentes;
- h) los resultados positivos por exposición a la inflación y los resultados por tenencia."¹⁰

Aquí conviene hacer una breve referencia acerca de los ingresos provenientes de exportaciones. Tanto la Constitución Nacional como la actual Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, impiden a los estados provinciales imponer gravámenes sobre estos ingresos. No obstante, las distintas figuras a las cuales se puede recurrir para liberar al contribuyente de su obligación pecuniaria con el fisco, acarrear una dispar asignación de la base imponible a través del Convenio. Así, si la figura es la exclusión, dichos ingresos no se computan para la formación del coeficiente interjurisdiccional; mientras que si se tratara de una exención, sí se los tendría en cuenta. De esta manera, la falta de homogeneidad en el tratamiento formal podría traer consigo una distribución de la base del impuesto que no mantuviera relación con el volumen de actividad desarrollada en cada jurisdicción, que es lo que se pretende estimar mediante los parámetros utilizados.

Este fue el caso planteado en la causa "Swift Armour S.A. de Argentina c. Formosa", en el cual se trata la heterogeneidad mencionada, puesto que mientras la Capital Federal *eximía* del impuesto a los ingresos por exportaciones, el resto de los estados provinciales los *excluían*, recibiendo por lo tanto, un

9 Como aquella realizada en Córdoba en 1988.

10 Art. 17 del texto modificatorio aprobado en Córdoba pero que no rige en la actualidad debido a que algunas provincias no brindaron el acuerdo de sus cámaras.

coeficiente de asignación menor al que les correspondería con un tratamiento formal homogéneo. Así, la Comisión Plenaria, con fecha 14/9/90 decide que, en adelante los ingresos y gastos de exportaciones deberán ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución, resolviendo así este tipo de desvíos.

Aún queda por tratar un tercer interrogante, cuándo se debe considerar que un ingreso es proveniente de una determinada jurisdicción.

Interpretándose mediante el mismo razonamiento seguido en la imputación de los gastos, se entiende que ha de tratarse de ingresos provenientes del ejercicio de la actividad con carácter interjurisdiccional, y que los mismos resulten de actividad cumplida en aquella jurisdicción a la cual se le pretende atribuir, presentando causalidad directa. Pero estas pautas no bastan, pues surge ahora una nueva cuestión: cuándo un ingreso proviene de una actividad cumplida en una jurisdicción. Para resolverlo, diversos autores¹¹ recurren a la noción de devengamiento, *"...el momento y el lugar en que se cumpla la actividad que origina para el sujeto el derecho a la percepción del ingreso, será indicativo de la jurisdicción a la cual el ingreso debe ser atribuido"*, pero cierta interpretación de este concepto puede llevar también a que la distribución de la base no guarde relación con el volumen de actividad desplegada (tema sobre el que se profundizará más adelante).

En cuanto a los Regímenes Especiales, dado el enfoque del trabajo, no serán analizados, en la medida que no presentan relevancia para la obtención de las conclusiones.

SEGUNDA PARTE

LA COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA CAPITAL FEDERAL Y LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Hasta aquí, se ha resumido el marco teórico y legal en el cual se encuentra inmersa la competencia tributaria entre la hoy autónoma Ciudad de Buenos Aires y la Provincia. A continuación se desarrollará el análisis de las relaciones fiscales entre ambas jurisdicciones en el contexto de transición hacia un nuevo régimen de coparticipación federal, y las implicancias prácticas de la aplicación del Convenio Multilateral.

En principio podrían señalarse cuatro problemas fundamentales en la mencionada competencia:

- La Ciudad de Buenos Aires se ve beneficiada por la prestación de gran parte de sus servicios públicos con financiamiento del Gobierno Federal.
- Las sucesivas prórrogas a la aplicación total del Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento, generan una mayor asimetría en el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ocasionado por modificaciones en las alícuotas, y diferencias en el cronograma de otorgamiento de exenciones.
- El uso generalizado del criterio de "lugar de concertación" para la asignación interjurisdiccional de las transacciones, implica una desviación de base hacia la sede administrativa del contribuyente, que puede no guardar relación con el lugar donde efectivamente se realizan las actividades.
- La aplicación del Convenio Multilateral, combinado con la imposibilidad de una fiscalización efectiva en cuanto a la asignación de base imponible interjurisdiccional, generaría una disminución de los costos de movilizar las bases imponibles, a través del fraude fiscal¹².

¹¹ Como ser Enrique Bulit Goffi y Mario Enrique Althabe.

¹² "...El Fraude Fiscal es la forma más grave de todas, configura un delito penal: falsificación de valores fiscales, comprobantes falsos, contrabando, etc...", extraído de "Evasión Tributaria. Heterodoxia o nueva Ortodoxia", Carlos M. Tacchi, Boletín de la DGI, marzo de 1994.

Si bien estos problemas revisten gran importancia dentro de la competencia fiscal, determinadas salvedades permiten agrupar estos puntos de conflicto en dos diferentes estadios.

Debe señalarse que si bien los efectos del primer punto mencionado resultan, como se mostrará más adelante, aún de gran magnitud, la evaluación histórica de este proceso muestra signos de corrección a través de los años.

A su vez, el hecho de definir el actual proceso de armonización fiscal propuesto por el Pacto como de transición, hacen que estos dos puntos puedan caracterizarse como de solución en el corto plazo.

Sin embargo, los problemas acarreados por el Convenio, han demostrado no sólo ser inherentes a su aplicación, sino que su permanencia a través de los años y la falta de soluciones de interpretación general, hacen que se los entienda como estructurales de las relaciones interjurisdiccionales en lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

III.- EL TRATAMIENTO DIFERENCIAL A LA CIUDAD DE BUENOS AIRES POR PARTE DEL GOBIERNO NACIONAL.

En la Ciudad de Buenos Aires la Justicia, y la Seguridad se encuentran financiados por el Gobierno Federal, ya que a través del Presupuesto Nacional se financia tanto la atención judicial a los casos de jurisdicción federal, como aquellos incumbentes a la Ciudad, a la vez que la seguridad dentro de esta última se encuentra a cargo de la Policía Federal Argentina, y la reclusión carcelaria se sustenta a través del Servicio Penitenciario Federal.

Sin duda, ello implica una menor necesidad de gasto público soportado con financiamiento propio. Esta situación resulta en una menor necesidad de recursos; lo que redundaría o bien en la aplicación de menores alícuotas impositivas, o bien en una prestación de servicios públicos superior a la que estarían dispuestos a afrontar con financiamiento de fondos propios.

Esto puede ser corroborado a través del simple análisis de las cuentas públicas de la Ciudad y de la Nación. Ésta fue la metodología desarrollada por Petrei (1979) en un estudio de las relaciones fiscales entre el Gobierno Central y las Provincias, en el cual incluye un capítulo particular acerca de la Capital Federal¹³. En aquel entonces, también eran suministrados en esta jurisdicción, directamente por el Gobierno Nacional los servicios de educación primaria y secundaria. La conclusión a la que se arribó en aquel trabajo, fue que la presión tributaria ejercida por la Capital Federal debería incrementarse un 54% en caso de tener que financiar con recursos propios, los mismos servicios con iguales costos (y por tanto similar calidad) que el promedio de las Provincias.

Sin embargo, las relaciones entre la Nación, las Provincias, y la Ciudad de Buenos Aires se han modificado con el transcurso del tiempo, pero aún gran parte de los servicios públicos recibidos por los residentes de la Capital Federal son costeados por el conjunto de los ciudadanos del país. Actualmente, si bien la educación primaria y secundaria son soportadas por las respectivas jurisdicciones subnacionales, como se dijo, tanto los servicios de Justicia, Seguridad, y Reclusión en esta jurisdicción particular, continúan siendo prestados a través del Presupuesto Nacional.

De esta forma se intenta cuantificar el monto de esta "transferencia implícita"¹⁴ para el año 1997, con el fin de establecer la influencia de este comportamiento del Gobierno Central en la competencia tributaria objeto de este estudio.

Al respecto se desarrollan dos estimaciones, una que actualiza a 1997 las cifras de un trabajo realizado por la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para el año 1994, y otra que se basa en un supuesto de similitud de estructura presupuestaria con la Provincia de Buenos Aires.

¹³ Petrei, A. H.; "Relaciones Fiscales Nación Provincias: El Gasto Gubernamental." Estudios (Córdoba), Año II, N° 12, Enero-Diciembre 1979. Fundación Mediterránea.

¹⁴ Utilizando la terminología de Cavallo, D. F., Montero H. E., Olivieri D. A., "Distribución de Recursos Fiscales Nacionales entre Provincias y Municipalidades. Una evaluación sobre la equidad de los criterios de reparto.", Estudios (Córdoba), Año I, N°1, Enero-Febrero 1978. Fundación Mediterránea.

A continuación se describirán las metodologías seguidas para la determinación del monto que representan los servicios públicos prestados por el Gobierno Nacional a través del análisis del presupuesto de gastos de la Nación.

Estimación en base al Presupuesto Nacional.

Para establecer la suma correspondiente a la Justicia Federal que se prestará exclusivamente a los residentes de la Ciudad de Buenos Aires en el año 1997, se procedió a restar del Presupuesto Nacional de dicha función el monto correspondiente a la Corte Suprema de Justicia, y del Ministerio Público, estimando como imputable a la Capital Federal el 80% del resto de los gastos del Poder Judicial de la Nación.¹⁵

CUADRO N° 1
ADMINISTRACIÓN NACIONAL
PRESUPUESTO DE GASTOS 1997
FINALIDAD Y FUNCIÓN
PODER JUDICIAL
LISTADO DE PROGRAMAS Y CATEGORÍAS EQUIVALENTES¹⁶

DENOMINACIÓN	UNIDAD EJECUTORA	ESTRUCTURA 1994 EN %	ESTRUCTURA 1997 EN %	CRÉDITO EN \$
Actividades Comunes		1.71	1.94	12.989.457
Administración de Justicia en Primera y Segunda Instancia	Juzgados y Cámaras Nacionales	65.28	74.19	496.555.998
Administración de Justicia Penal Oral	Cámara Nacional de Casación Penal	11.62	13.20	88.353.886
Administración de Justicia en Última Instancia	Corte Suprema de Justicia	9.39	10.67	71.395.704
Remodelación Edilicia	Corte Suprema de Justicia	12.01	0.00	0
Total Justicia sin Corte Suprema y Mpio. Público.		100.00	100.00	597.899.341
Total Justicia			100.00	785.200.000
Asignable a la Ciudad de Buenos Aires (80%)			60,91	478.319.473

Fuente: Proyecto de ley de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional 1997 y Trámite Parlamentario 1994.

Se llega así, a que aproximadamente el 60% del gasto en la Justicia Federal sería aprovechado exclusivamente por los residentes de la Ciudad, suma que ascendería a poco menos de \$480 millones.

Por su parte, en la estimación del gasto de la Policía Federal destinado a la seguridad de la Ciudad de Buenos Aires, se tomó el presupuesto de los servicios de Seguridad a las Personas y Bienes.

¹⁵ esta metodología se extrajo de un trabajo realizado por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, "Estudio de las Relaciones Financieras entre La Nación y La MCBA", julio de 1995; arribando, para el año 1994, a un resultado de \$445 millones.

¹⁶ Para los datos de 1997 se carece de la desagregación planteada en el presente cuadro, de manera que para sustraer la suma correspondiente a la Corte Suprema de Justicia de la Nación se tomó la estructura del año 1994, en cuyo mensaje se encuentra la mencionada clasificación, se le restó el gasto en remodelación edilicia presupuestado en 1994 (bajo el supuesto de la conclusión de la obra), y se la aplicó al total de Justicia del año analizado.

CUADRO N° 2
ADMINISTRACIÓN NACIONAL
PRESUPUESTO DE GASTOS 1997
FINALIDAD Y FUNCIÓN
SERVICIOS DE DEFENSA Y SEGURIDAD¹⁷

FUNCIÓN	CRÉDITO EN \$	ESTRUCTURA EN %
Defensa	1.952.600.000	4.54
Seguridad	1.202.500.000	2.80
Sistema Penal	136.000.000	0.32
Total Finalidad	3.291.100.000	7.66

Fuente: Proyecto de ley de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional 1997

FUNCIÓN SEGURIDAD

PROGRAMA	CRÉDITO EN \$	ESTRUCTURA EN % ¹⁸
Gendarmería Nacional	293.200.000	24.38
Prefectura Naval	199.500.000	16.59
Policía Federal	532.700.000	44.29
Otros rubros	177.100.000	14.74
Total Función	1.202.500.000	100.00
Asignable a la Ciudad de Buenos Aires (80%)	426.160.000	35.44

Fuente: Proyecto de ley de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional 1997

De esta forma continuando con el supuesto de que el 80% de los gastos pueden ser imputados como de beneficio exclusivamente de los residentes de la Ciudad de Buenos Aires, se asignan \$426 millones que representan poco más de la tercera parte de la Función Seguridad.

Para establecer la correspondencia de los gastos del servicio de reclusión, se dispone de información acerca del número de reclusos y de unidades pertenecientes al Servicio Penitenciario Federal.

Existen 29 unidades federales en todo el territorio nacional en las que se encuentran recluidas aproximadamente seis mil personas.

En la Ciudad de Buenos Aires se encuentran establecidas cinco unidades dependientes del sistema penal federal¹⁹ que hospedan al 62% de los reclusos²⁰, por lo que extrapolando este porcentaje sobre el crédito asignado a la Función Sistema Penal en el Presupuesto Nacional del 1997 se estima, bajo el supuesto de inexistencia de motivos para la centralización de la función, un gasto asignable a esta jurisdicción de aproximadamente \$84 millones.

Mediante esta metodología, puede arribarse entonces a una transferencia implícita del gobierno Nacional hacia la Jurisdicción bajo consideración de poco menos de \$990 millones.

17 Como puede apreciarse, la apertura de Finalidad y Función no permite discriminar, dentro de la Función Seguridad, el monto destinado a Policía Federal, de manera que le fue aplicada la estructura del año 1996.

18 Estructura de 1996.

19 Unidad 1 y 16 de Caseros, Unidad 2 de Devoto, y Hospitales Psiquiátricos Borda y Moyano.

20 Información suministrada por el Departamento de R.R.P.P. del Sistema Penitenciario Federal.

TABLA RESUMEN

FUNCIÓN	\$	%
Justicia	478.319.473	48,39
Seguridad	426.160.000	43,12
Reclusión	83.866.667	8,49
Total	988.346.140	100,00

Fuente elaboración propia en base al Presupuesto Nacional 1997

Estimación en base a la Traslación de Estructura.

Alternativamente se practicó otro método de estimación, el cual consiste en trasladar el porcentaje que representan estas dos funciones en el Presupuesto de la Provincia de Buenos Aires hacia el de la Capital Federal, lo que lleva implícito el supuesto de cierta similitud en la estructura presupuestaria de ambas jurisdicciones²¹.

A raíz de las clasificaciones presupuestarias por finalidad y función del año 1997, puede extraerse la siguiente desagregación funcional expuesta a continuación:

CUADRO N° 3

TOTAL DE GASTOS PRESUPUESTADOS EN AMBAS JURISDICCIONES

CLASIFICACIÓN FUNCIONAL RESUMIDA

SECTOR PÚBLICO CONSOLIDADO 1997

EN TÉRMINOS PER CAPITA²².

Función	Ciudad de Buenos Aires			Provincia de Buenos Aires		Estructura a trasladar ²³
	Crédito en \$	Estructura	Gasto Equiparado =100%	Crédito en \$	Estructura	
Administración Gub. sin justicia	150,1	14,97%	12,87%	125,5	18,91%	4,95% 11,93%
Justicia	4,8	0,48%	0,41%	28,1	4,23%	
Seguridad con Scio. Penitenciario	0,0	0,00%	0,00%	67,7	10,21%	
Salud	270,1	26,94%	23,16%	62,9	9,48%	
Educación y Cult. sin Ciencia. y Técnica.	304,5	30,37%	26,11%	195,2	29,42%	16,87%
Desarrollo de la Economía	195,2	19,47%	16,74%	73,1	11,02%	
Bienestar social	34,0	3,39%	2,92%	76,0	11,46%	
Otros	44,0	4,39%	3,77%	35,0	5,27%	
Total	1002,7	100,00%	85,97%	663,6	100,00%	
Justicia	49,4	4,95%	4,23%			
Seguridad	119,0	11,93%	10,21%			
Total a trasladar	168,4	16,87%	14,44%			
Gasto actual en justicia	-4,8	-0,48%	-0,41%			
Gasto Adicional Requerido	163,6	16,40%	14,03%			
Gasto Total Equiparado	1166,4	116,32%	100,00%			

Fuente: Presupuesto de Gastos y Cálculo de Recursos de la Pcia de Bs. As y la Ciudad de BS. AS. 1997.

21 Si bien es cierto que podría haberse realizado la estimación, trasladando el gasto per capita en Seguridad y Justicia, la gran disparidad que se observa en esta variable dentro del resto de las funciones, indica que esta metodología no reflejaría la idiosincrasia del gasto público total de las jurisdicciones. Sin embargo, de manera ilustrativa, se menciona que mediante esta forma, se arribaría a un resultado significativamente menor, de alrededor de los \$ 286 millones.

22 La población de las respectivas jurisdicciones para 1997 se extrajo de INDEC, "Proyecciones de Población por Provincia según Sexo y Grupos de Edad": arrojando un total de 2.985.428 habitantes para la Ciudad de Bs.As., y 13.634.681 para la Provincia de Buenos Aires.

23 Para sumar los gastos de Justicia y Seguridad de la Pcia. de Bs. As. a la Ciudad de Buenos Aires en forma de estructura, debe obtenerse el porcentaje que estos representan sobre un total que los excluya.

Aplicando los porcentajes resaltados de la última columna sobre el presupuesto total de la Ciudad de Buenos Aires, se obtienen las sumas por función que los residentes de la mencionada jurisdicción debieran financiar con sus propios ingresos, las que ascenderían a más de \$502 millones en total, desagregándose \$147 millones, y \$335 millones para el financiamiento de la Justicia y la Seguridad respectivamente dentro de la Ciudad. Dado que durante el año 1997, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires tiene previsto asignar más de \$14 millones a la creación del Tribunal Superior de Justicia, el Consejo de la Magistratura, el Ministerio Público y otros tribunales inferiores, la suma que se estima como transferencia implícita ascendería a los \$488 millones.

Sin embargo, dada la centralización de la recaudación actualmente existente en la Argentina, que origina transferencias explícitas desde el Gobierno Central a las Jurisdicciones subnacionales, resta aún establecer cual sería el esfuerzo que deberían realizar los ciudadanos mediante la contribución propia con el fin de establecer la correspondencia fiscal necesaria entre las jurisdicciones.

CUADRO Nº 4
CIUDAD DE BUENOS AIRES
CÁLCULO DE RECURSOS DEL AÑO 1997
CLASIFICACIÓN POR RUBROS

Rubro	Crédito en \$	Estructura de Recursos	Estructura Corregida
TOTAL CON TRANSFERENCIAS IMPLÍCITAS.	3,981,972,340		100.00%
TOTAL DE RECURSOS	2,993,626,209	100.00%	75.18%
1 INGRESOS TRIBUTARIOS	2,443,200,000	81.61%	61.36%
Coparticipación	157,000,000	5.24%	3.94%
Ingresos Tributarios Municipales	2,286,200,000	76.37%	57.41%
Premios y Concursos Deportivos	2,500,000	0.08%	0.06%
Immuebles	433,300,000	14.47%	10.88%
Veículos	279,100,000	9.32%	7.01%
Consumo de Energía Eléctrica	45,000,000	1.50%	1.13%
Impuesto sobre los Ingresos Brutos	1,470,100,000	49.11%	36.92%
Otros	56,200,000	1.88%	1.41%
2 INGRESOS NO TRIBUTARIOS	216,147,290	7.22%	5.43%
MUNICIPALES	171,984,710	5.75%	4.32%
Tasas	5,790,000	0.19%	0.15%
Derechos	106,900,000	3.57%	2.68%
Concesiones	5,000,000	0.17%	0.13%
Multas	26,500,000	0.89%	0.67%
Organismos Descentralizados	8,294,710	0.28%	0.21%
Otros No Tributarios	19,500,000	0.65%	0.49%
NACIONALES	44,162,580	1.48%	1.11%
Fondo Educativo	510,300	0.02%	0.01%
Transferencias Ctes de la Administración Nacional	22,177,180		0.56%
Ley Nº 23.877 Prom. Innov. Tecnológica	1,900,000	0.06%	0.05%
Ingresos por prestaciones a la tercera edad	1,230,000	0.04%	0.03%
Decreto 1772/92 BINGO.	18,345,100	0.61%	0.46%
3 VTA DE BS Y SS DE ADM PÚBLICAS	48,066,260	1.61%	1.21%
Vta de Servicios	45,144,170	1.51%	1.13%
Organismos Descentralizados	2,922,090	0.10%	0.07%
4 RENTAS DE LA PROPIEDAD	12,000,000		0.30%
5 RECURSOS PROPIOS DE CAPITAL	3,000,000		0.08%
Necesidad de Financiamiento	271,212,650		6.81%

Fuente: Elaboración propia en base al Presupuesto de la Ciudad de Buenos Aires 1997.

Visto que los servicios que presta La Nación en la Ciudad constituyen gastos corrientes, el esfuerzo para afrontarlos debe calcularse sobre recursos corrientes, a fin de mantener las cuentas públicas en un equilibrio sustentable en el largo plazo. A su vez, los Ingresos no Tributarios (Tasas, Derechos, Concesiones, etc.) están relacionados con la prestación directa de un determinado servicio y por tanto no deberían utilizarse para afrontar ítems generales del presupuesto u otros servicios carentes de excludabilidad en el consumo. Por estas razones, el aumento de los ingresos fiscales de la jurisdicción en cuestión, debe producirse a raíz del incremento en los Ingresos Tributarios.

Los Resultados.

De las estimaciones realizadas, el incremento necesario en la recaudación tributaria resultante de una mayor correspondencia fiscal se presenta a continuación:

TABLA DE RESULTADOS

Metodología	Monto Estimado en \$	Incremento de Ingresos Tributarios en %	Incremento Ingresos Brutos en %
Estimación realizada según la metodología del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en base al presupuesto de Nación, la cual resta Corte Suprema, y estima el 80% asignable a dicha Ciudad.	988,346,140	43.23	67.23
En base al supuesto de estructura similar de gasto entre la Ciudad Autónoma y la Provincia de Buenos Aires.	488,493,460	21.37	33.23

A su vez, se incluye en la tabla una columna que representa el aumento en la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que debiera producirse para cubrir la brecha estimada si el resto de los impuestos mantuvieran una recaudación constante. Esta inclusión se justifica en el hecho de que, siendo el impuesto que mayor presencia tiene en el total de los Ingresos Tributarios de origen propio (dos tercios del Presupuesto corregido), se constituye en el que menor esfuerzo relativo requeriría para sanear las cuentas, en el caso de imposibilidad de variar todos los tributos en la misma proporción.

Sin duda que el beneficio del que se están apropiando los residentes de la Ciudad de Buenos Aires no es despreciable, ya que sufrirían una presión tributaria que en la estimación más favorable a dicha jurisdicción resultaría aproximadamente un quinto menor de la que afrontarían en un contexto de mayor correspondencia fiscal.

Relación con la Coparticipación Federal

Hasta este estadio del trabajo se han realizado las estimaciones de las transferencias implícitas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de manera independiente de lo que se transfiere por los recursos de coparticipación y otros de recaudación nacional.

El supuesto que se encuentra implícito en este esquema, es que cada jurisdicción se encuentra recibiendo por Coparticipación lo que le corresponde según algún criterio objetivo de reparto, y que el mismo no incluye dentro de sus indicadores de distribución las mencionadas transferencias implícitas.

Sin embargo, y sin querer profundizar en el análisis del actual sistema de distribución de recursos de recaudación nacional, conviene hacer mención a que el mismo no explicita los indicadores a través de los cuales se realiza la actual asignación de los fondos. De esta forma, a fin de evaluar si aquellas transferencias implícitas han sido contempladas dentro de indicadores implícitos de distribución, y dado que el objetivo del presente trabajo no incluye la elaboración de un sistema alternativo de coparticipación de recursos, se elaboró una estimación en base a los indicadores contemplados en la ley 20.221/73.

Para ello, se contó con un trabajo de la Dirección Provincial de Política Tributaria de la Provincia de Buenos Aires, el cual en base datos censales²⁴, estima los coeficientes de distribución secundaria en base a los indicadores objetivos incluidos en la ley de coparticipación de 1973.

²⁴ Anuario Estadístico de la República Argentina. INDEC, 1995.

CUADRO Nº 5
REPÚBLICA ARGENTINA
DISTRIBUCIÓN SECUNDARIA
INDICADORES DE LA LEY 20.221

Jurisdicción	65%	25%	10%	Indicador Total
	Población	Brecha de Desarrollo	Dispersión de Población	
Buenos Aires	38.60%	0.00%	0.00%	25.09%
Catamarca	0.80%	2.57%	7.70%	1.93%
Chaco	2.60%	9.50%	2.80%	4.35%
Chubut	1.10%	1.30%	8.60%	1.90%
Córdoba	8.50%	5.14%	0.00%	6.81%
Corrientes	2.40%	6.88%	2.30%	3.51%
Entre Ríos	3.10%	6.40%	0.00%	3.62%
Formosa	1.20%	4.67%	5.20%	2.47%
Jujuy	1.60%	5.39%	1.80%	2.57%
La Pampa	0.80%	0.01%	8.40%	1.36%
La Rioja	0.70%	4.81%	7.80%	1.69%
GACBA	9.10%	0.00%	0.00%	5.92%
Mendoza	4.30%	6.50%	1.90%	4.61%
Misiones	2.40%	8.42%	0.00%	3.67%
Neuquén	1.20%	2.02%	6.40%	1.93%
Río Negro	1.60%	2.13%	7.80%	2.35%
Salta	2.70%	7.74%	5.20%	4.21%
San Juan	1.60%	3.05%	4.90%	2.29%
San Luis	0.90%	1.81%	6.80%	1.72%
Santa Cruz	0.50%	0.71%	9.40%	1.44%
Santa Fé	8.60%	7.14%	0.00%	7.38%
Sgo. del Estero	2.10%	8.02%	5.80%	3.95%
Tierra del Fuego	0.20%	0.45%	7.20%	0.96%
Tucumán	3.50%	8.50%	0.00%	4.40%

Fuente: D.P.P.T., en base a datos del Anuario estadístico de la República Argentina. INDEC, 1995.

Por otra parte, se estimó la recaudación correspondiente a las Provincias para 1997²⁵ a fin de aproximar lo que correspondería que recibieran tanto la Ciudad de Buenos Aires, como la Provincia de Buenos Aires, de los recursos de recaudación nacional, en base a criterios objetivos de reparto, y de esta manera evaluar en qué medida se encuentran ambas jurisdicciones beneficiadas o perjudicadas por la asignación actual de estos recursos.

CUADRO Nº 6
DISTRIBUCIÓN SECUNDARIA DE FONDOS DE RECAUDACIÓN NACIONAL
INDICADORES DE LA LEY 20.221 VS ACTUAL

Recursos de la Jurisdicción (1997)	MCBA	Pcia. Bs. As.
Coparticipación según criterios Ley 20.221	\$ 939,633,732	\$ 3,985,699,128
-Recursos de origen Nacional Actual	\$ (204,842,920)	\$ (3,574,562,000)
-Transferencias implícitas estimadas 1997	\$ (988,346,140)	\$ -
Resultado	\$ (253,555,327)	\$ 411,137,128
Resultado per cápita	\$ (85)	\$ 30
Ingresos Tributarios Propios	\$ 2,286,000,000	\$ 3,975,506,000
Resultado en % de los Ing. Trib. Propios	-11.09%	10.34%

Fuente: Mensaje del Proyecto de Presupuesto de la CBA 1997, Presupuesto general de la Pcia de Bs. As., 1997.

²⁵ Dicha estimación se basa en la extrapolación de la recaudación a agosto de 1997 extraída de las planillas de la D.G.I., a la cual se le aplica la actualización del coeficiente de distribución primaria extraído de "Distribución de Fondos de Recaudación Nacional", publicado en los anales de las 30^o Jornadas de Finanzas Públicas, EUDECOR, septiembre de 1997, los cuales resultan: para el caso de impuestos coparticipables, 47,99% ; y para los impuestos con asignaciones específicas el 34,69%.

Puede apreciarse en el cuadro precedente que la Ciudad de Buenos Aires se vería beneficiada por la distribución actual de recursos en más de un 11% de los Recursos Tributarios Municipales, lo que no resultaría despreciable en términos de correspondencia fiscal, ya que la Provincia se encontraría perjudicada en la distribución actual respecto a la correspondiente por los indicadores objetivos en aproximadamente un 10% de sus recursos tributarios propios.

Implicancias

La competencia tributaria tiende a la eficiencia en la prestación de servicios públicos entre jurisdicciones, pero siempre que se cumplan determinadas condiciones, entre las que se encuentra una efectiva correspondencia fiscal. Sin embargo, al estar parte de los servicios públicos prestados en la Ciudad financiados no con base tributaria propia, sino de todo el país a través de impuestos de recaudación nacional, dicha correspondencia fiscal disminuye, y por tanto el nivel de gasto público puede resultar superior al que los contribuyentes elegirían afrontando totalmente la responsabilidad del mismo.

Weingast, Shepsle y Johnsen (1981)²⁶ representaron este tipo de problemas a través de un modelo, el cual puede ser utilizado, con una simple adecuación a la prestación de servicios públicos²⁷, para clarificar las consecuencias de la falta de correspondencia.

En este tipo de modelos, los ciudadanos a través de sus representantes políticos deciden el nivel de provisión de determinados bienes públicos de manera de maximizar el bienestar de los habitantes de la jurisdicción. De esta forma podría representarse una supuesta función que relacionara la provisión del servicio público tanto con el beneficio que éste representa para los habitantes de la jurisdicción, como así también con el costo social en el que debiera incurrirse para proveerlo, quedando esta función expresada de la siguiente manera:

$$W(x) = B(x) - C(x)$$

donde:

x , representa la provisión del bien público, la cual puede constituirse de una ponderación de cantidad (pudiéndose expresar como número de habitantes alcanzados satisfactoriamente por la prestación) y calidad del mismo;

$B(x)$, el beneficio de la población obtenido por el consumo del bien o servicio público, el cual presenta una relación positiva pero decreciente con respecto al mismo ($B' = \frac{\partial B}{\partial x} > 0$, y $B'' = \frac{\partial^2 B}{\partial x^2} < 0$);

$C(x)$, el costo que afrontan los ciudadanos por consumirlo, el cual se supone constante por unidad de producto ($C' = \frac{\partial C}{\partial x} > 0$, y $C'' = \frac{\partial^2 C}{\partial x^2} = 0$).

Frente a esta configuración de los servicios públicos, la ciudadanía de la jurisdicción en cuestión obtendrá su mayor bienestar para aquella provisión de los mismos en la cual se verifique la igualdad de los beneficios marginales a los costos marginales²⁸.

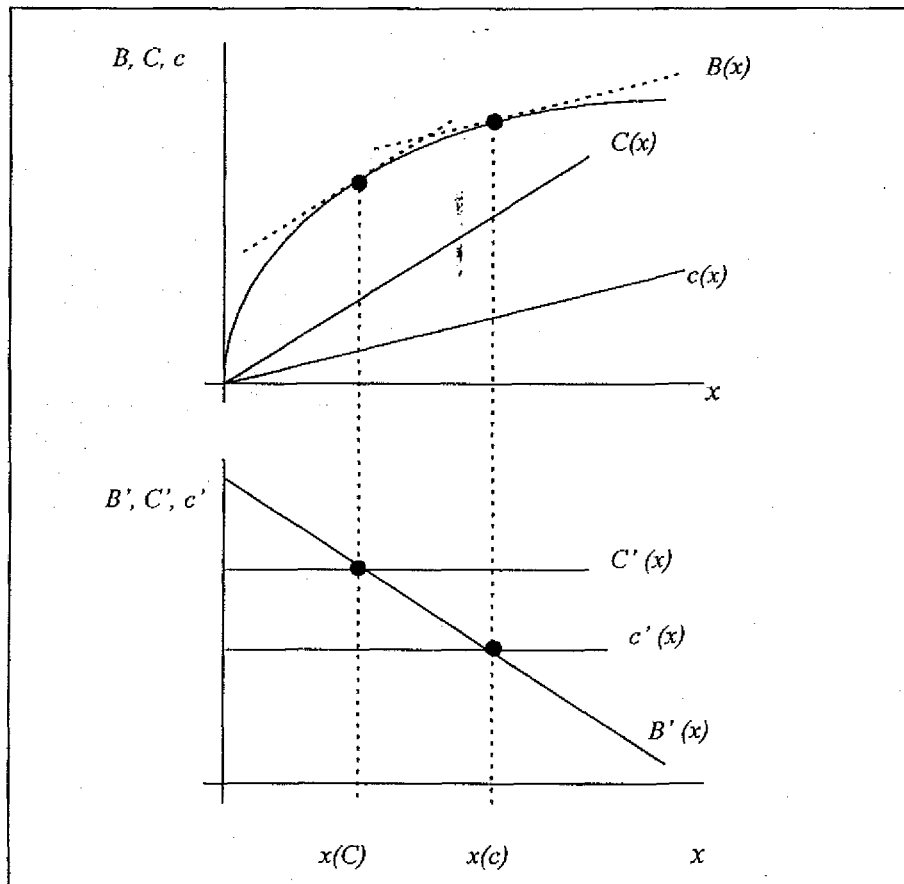
26 B. R. Weingast, K. A. Shepsle y Ch. Johnsen (1981): The Political Economy of Benefits and Costs: A neoclassical approach to distributive politics, Journal of Political Economy, 1981, vol. 89, N° 4.

27 El modelo original se refiere a proyectos públicos.

28 Condición de Maximización de Primer Orden: $\frac{\partial W}{\partial x} = \frac{\partial B}{\partial x} - \frac{\partial C}{\partial x} = 0$

Condición de Maximización de Segundo Orden: $\frac{\partial^2 W}{\partial x^2} = \frac{\partial^2 B}{\partial x^2} - \frac{\partial^2 C}{\partial x^2} < 0$

Sin embargo, el problema se plantea cuando, ante la existencia de cierto grado de ilusión fiscal, la percepción de los costos que conlleva la prestación de los servicios públicos difiere del costo social real en que debe incurrirse; o si el financiamiento de los bienes públicos es soportado en parte por otras jurisdicciones. Éste es el caso expuesto en el presente capítulo, donde se concluyó que el costo de los bienes públicos en general afrontado por la Ciudad de Buenos Aires resulta por lo menos un 11% inferior de lo que socialmente cuesta su provisión. De esta forma, bajo los supuestos de curvatura de las funciones de beneficios y costos expuestos precedentemente, el máximo bienestar se alcanza para una prestación mayor²⁹.



Por otra parte, de las estimaciones realizadas mediante la diversas metodologías utilizadas en este capítulo, podrían extraerse algunas conclusiones adicionales.

Al estimar el gasto en Seguridad y Justicia suponiendo la misma participación en el presupuesto de la Ciudad Autónoma que aquella incurrida por la Provincia de Buenos Aires, se obtiene que, dado que en promedio, el Gasto por habitante es el doble del incurrido por la Provincia, también se duplicará en estos servicios al trasladar la estructura.

En los últimos años se ha venido desarrollando en la Argentina un cierto comportamiento de descentralización del Gasto Nacional que llevó a que la participación del mismo en la Capital Federal resulte menor que antaño. Sin embargo, como ya se señalara, la prestación de Seguridad, Justicia, y Reclusión continúan siendo totalmente financiados por el Gobierno Nacional, de manera que en el

29 Siendo z (representado por 11,09%), el porcentaje de incremento de recursos locales necesario para cubrir la prestación de los servicios ($z = \frac{C}{c} - 1$), con C costo total de los bienes públicos, y c el costo que pagan realmente los ciudadanos; $c = \frac{1}{1+z} C$, de manera que $c' = \frac{1}{1+z} C' < C'$ y por lo tanto, $x(c) > x(C)$

modelo utilizado, dado que la correspondencia fiscal resulta menor actualmente en estos servicios que el promedio, debiera esperarse que el gasto en ellos superara el estimado a través de la analogía de estructura, y es éste el resultado que se obtiene en las estimaciones alternativas. De manera que podría señalarse que el comportamiento evidenciado por los habitantes de la jurisdicción se correlaciona con el indicado por la teoría económica, señalando que la falta de correspondencia en estas funciones, no sólo redundan en un beneficio más del 10% en la presión tributaria que los contribuyentes de la jurisdicción enfrentan en la actualidad, sino que podría estar incurriendo en un sobrefinanciamiento de las mismas dentro del presupuesto.

Esta falta de correspondencia, generaría un incentivo pecuniario de origen fiscal, que en algunos casos podría ser capaz de desvirtuar la elección eficiente de localización de los agentes y recursos económicos (esta problemática se abordará más adelante). Así, Cavallo, Montero y Olivieri expresaban en 1978: "...El sistema actual de distribución real de recursos fiscales nacionales, lejos de morigerar las fuertes tendencias hacia la concentración en el área metropolitana, actúa como un mecanismo adicional que favorece el mantenimiento de las actuales condiciones."³⁰ A la misma conclusión arribaría Petrei un año más tarde: "... El total de gastos per capita del gobierno central en las provincias está fuertemente correlacionado con el producto bruto per capita a nivel provincial en 1970. Estos resultados indicarían que el gobierno central ha contribuido a la concentración de las actividades económicas en las áreas más desarrolladas del país y ha tendido a reforzar los mayores gastos per cápita de las provincias relativamente más desarrolladas."³¹ Es decir, las transferencias otorgadas a la Capital Federal redundarían en una mala asignación de los recursos, y por tanto de bases impositibles, lo que generaría que el resto de las jurisdicciones, para poder brindar el mismo nivel de servicios, se vean obligadas a incrementar sus alcuotas, generándose entonces un círculo vicioso de concentración económica.

Sin embargo, como fuera señalado con anterioridad, el nivel de estas transferencias desde el Gobierno Nacional ha menguado con el correr de los años, de manera que aunque a la fecha de confección del presente trabajo, no se hayan eliminado por completo, se espera que el otorgamiento de autonomía a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires sea también acompañado, en el corto plazo, con la asignación de las responsabilidades relacionadas a la obtención de una mayor correspondencia fiscal.

IV.- PRÓRROGAS DEL PACTO FISCAL Y ASIMETRÍAS

El 12 de agosto del '93 fue suscrito el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento entre el Gobierno Nacional y las Provincias. La mayoría de las medidas acordadas en él son de tinte impositivo, con el propósito de aumentar la eficiencia del sistema tributario en todos los niveles de gobierno.

Entre otras medidas, se acuerda la eliminación de impuestos distorsivos para la economía, disminución del costo impositivo y previsional sobre el trabajo, la adecuación de las normas sobre retenciones y pagos a cuenta del IVA para lograr que la tasa efectiva no supere el 18%, el fortalecimiento y armonización horizontal en materia de valuaciones y tasas de los impuestos locales sobre la propiedad inmueble y automotor, el mejoramiento de las estructuras de fiscalización de las administraciones locales y aplicación de medidas de control coordinadas en todas las jurisdicciones.

Así, puede vislumbrarse que el objetivo del Pacto no sólo pretendía alcanzar la inserción de la economía argentina en la globalización del comercio internacional a través de la eliminación de aquellos impuestos considerados distorsivos, sino la supresión de una posible mala asignación interjurisdiccional de recursos, provocada por incentivos fiscales a través de la competencia tributaria. Claramente, al eliminar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Sellos, y armonizar horizontalmente las valuaciones y las tasas de los impuestos a los automotores y a la propiedad, quedarían también anuladas las posibilidades de ejercer comportamientos del tipo mencionado por parte de los fiscos subnacionales.

30 Cavallo, D. F., Montero H. E., Olivieri D. A., "Distribución de Recursos Fiscales Nacionales entre Provincias y Municipalidades. Una evaluación sobre la equidad de los criterios de reparto.", Estudios (Córdoba), Año I, N°1, Enero Febrero 1978. Fundación Mediterránea, pág. 30.

31 Petrei, A. H.; "Relaciones Fiscales Nación Provincias: El Gasto Gubernamental." Estudios (Córdoba), Año II, N° 12, Enero-Diciembre 1979. Fundación Mediterránea, págs 156-159.

claro que a costa de una muy fuerte restricción de su autonomía. De esta manera, si bien el objetivo del trabajo se encuentra enfocado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conviene recordar que tanto en la teoría económica como en el mandato constitucional, se entiende que la imposición sobre los inmuebles es potestad de estos niveles subnacionales de gobierno, de forma que aquellos objetivos de armonización establecidos en el pacto podrían calificarse como excesivos, en este caso.

En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las jurisdicciones debían pautar un cronograma de exenciones que culminaría en la eliminación total del tributo a mediados del '95. Sin embargo, las prórrogas a la aplicación del Pacto, generaron que la culminación del cronograma de exenciones quedara truncado. A su vez, al ser éstos distintos entre provincias, tanto en cuanto a la secuencia de aplicación de las mismas, como en el orden en que las actividades serían eximidas, se arribó a una situación en la que existen, para ciertas actividades, tratamientos fiscales muy diferentes entre jurisdicciones, lo cual, sin duda se contradice con el objetivo de aquel pacto y promueve una reasignación de base imponible en cuyo argumento los residuos fiscales adquieren mayor importancia.

Exenciones

Las exenciones previstas para el año '94 (año de puesta en marcha de las políticas mencionadas en el Pacto Fiscal) en la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires podrían clasificarse en dos grupos principales: aquellas generales que abarcan a todos los tributos, y exenciones específicas regladas para cada uno de ellos, siendo de particular interés en este capítulo, las dictadas para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A su vez, respecto de estas últimas, desde principios de la década del '80 se mantiene una estructura similar entre Provincias, lo cual se corresponde con aquella situación histórica en la que la Secretaría de Hacienda de la Nación sugería las pautas para el dictado de las normas locales. Sin embargo, a esta estructura tradicional deben incorporarse las modificaciones necesarias a partir del '94, para la adecuación de las normas al Pacto.³²

En cuanto a las jurisdicciones objeto del presente trabajo, se observa un disímil tratamiento de las actividades sujetas a exención por aquella Ley Convenio.

Mientras en la MCBA el Dec. del PEN 92/94 incorporó dentro del artículo 94 de la Ordenanza Fiscal la exención de las actividades de producción primaria y minera, producción industrial, y construcción dentro del período '94, la Provincia de Buenos Aires optó por el otorgamiento de las mismas mediante un "cronograma de exenciones" el cual constaba de cuatro etapas y cuya culminación estaba prevista para mediados del año '95, encontrándose actualmente postergada hasta el 31/12/98 sólo la última de ellas.³³

De esta manera, si bien podría concluirse que el cumplimiento de las directivas del Pacto en estas jurisdicciones es relativamente alto, existen diferencias entre ellas que podrían generar incentivos a la reasignación de las bases imponibles.

32 En la MCBA estas exenciones fueron incorporadas al ordenamiento fiscal local por el Dec. del PEN 92/94, incorporada como un inciso del art. 94 de la Ordenanza Fiscal.

33 Etapa que incluía las siguientes actividades: Industria manufacturera de bebidas y tabacos; fabricación de pinturas; Laboratorios de especialidades medicinales y farmacéuticas; Fabricación de productos de limpieza; Refinerías de petróleo; Construcción de aparatos y equipos de radio, televisión y comunicaciones; Construcción de aparatos eléctricos de uso doméstico; Fabricación de automotores, autopartes, motocicletas y bicicletas; Fabricación de hielo; Fabricación de joyas; Fabricación de instrumentos musicales; e Industrialización de materia prima, propiedad de terceros. Además, el cronograma culmina con una disposición de carácter residual, la cual incluye todas las actividades no enumeradas expresamente en cada una de las etapas pero que se encuentran incluidas en el Pacto.

Por otra parte, el otorgamiento de exención, no opera de pleno derecho, sino que se lo ha condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos por parte del contribuyente. Por ejemplo en la Provincia de Buenos Aires³⁴:

- Que no registren deudas por el Impuesto Inmobiliario, a los Automotores, de Sellos e Ingresos Brutos, o bien que se hallen acogidos a planes de regularización.
- Que el establecimiento industrial esté radicado en Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. En caso de radicar su sede en Capital Federal, sólo regirá la exención en el supuesto que se haya consagrado igual beneficio en dicha jurisdicción.
- Que estén alcanzados por la desgravación previsional a que hace referencia el Pacto.

Sin duda, las diferencias en la forma de incorporarse a la Ley Convenio no sólo encuentran su explicación en la jerarquía o características políticas de cada una de estas jurisdicciones al momento de la firma del Pacto, sino en las disímiles estructuras relativas de recaudación, puesto que las actividades mencionadas en aquel podrían caracterizarse de mayor interés fiscal para la Provincia que para la Ciudad de Buenos Aires. Pero, aunque justificadas, no debe dejarse de remarcar que estas diferencias en el tratamiento podrían constituir argumentos de consideración en las decisiones de asignación de recursos por parte de los contribuyentes.

A continuación se enumeran, de forma comparativa, los artículos relativos a exenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cabe resaltar que la estructura de la normativa de la Ciudad acerca de las exenciones genera que algunas actividades mencionadas explícitamente como exentas del pago de este impuesto en la reglamentación de la Provincia, no lo estén en el capítulo del correspondiente tributo en la MCBA por encontrarse dentro de las exenciones generales mencionadas más arriba. Estas situaciones serán señaladas mediante notas de pie de página especiales.

CUADRO N° 7

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES Y PROVINCIA DE BUENOS AIRES

EXENCIONES AL PAGO DEL TRIBUTO

CUADRO COMPARATIVO

CIUDAD DE BUENOS AIRES	PROVINCIA DE BUENOS AIRES
Art. 94.- Están exentos del pago de este gravamen:	El art. 155 del Código Fiscal de la Provincia exime del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a:
1.- Las Bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores, Bolsa de Cereales y los Mercados de Valores y Mercado de Cereales que funcionen en su ámbito.	c) Las Bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores y los mercados de valores.
2.- Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias y las Municipalidades, como así también las rentas producidas por las mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria. Toda operación sobre acciones y la operación sobre dividendos y revalúos. Las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediarios en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzados por la presente exención. Toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por la ley 23.576, la percepción de intereses y actualizaciones devengadas y el valor de venta en caso de transferencia.	d) Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias y las Municipalidades, como así también las rentas producidas por las mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria. Toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por las leyes 23.576 y 23.962, y sus modificatorias, la percepción de intereses y actualizaciones devengadas y el valor de venta en caso de transferencia. Aclárase que las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediario en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzadas por la presente exención.

34 En MCBA, también para acceder a la exención es requisito la solicitud en la Dirección General de Rentas, debiendo acreditar previamente en forma fehaciente el cumplimiento de sus obligaciones frente al tributo.

3.- La edición de libros, diarios, periódicos y revistas en todo su proceso de creación, ya sea que la actividad la realice el propio editor o terceros por cuenta de éste. Igual tratamiento tiene la distribución y venta de los impresos citados. Están comprendidos en esta exención los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios en tales medios (avisos, edictos, solicitadas, etc.)	e) La edición de libros, diarios, periódicos y revistas en todo su proceso de creación, ya sea que la actividad la realice el propio editor o terceros por cuenta de éste. Igual tratamiento tiene la distribución y venta de los impresos citados. Están comprendidos en esta exención los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios en tales medios (avisos, edictos, solicitadas, etc.)
4.- Los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial, y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones.	j) Los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones.
5.- La representación de diarios periódicos y revistas del interior del país.	
6.- Los ingresos de los socios o accionistas de cooperativas de trabajo, provenientes de los servicios prestados en las mismas. Esta exención no alcanza a los ingresos provenientes de prestaciones o locaciones de obras o servicios por cuenta de terceros aún cuando dichos terceros sean socios o accionistas o tengan inversiones que no integren el capital societario	g) Los ingresos de los socios o accionistas de cooperativas de trabajo, provenientes de los servicios prestados en las mismas. Esta exención no alcanza a los ingresos provenientes de prestaciones o locaciones de obras o servicios por cuenta de terceros aún cuando dichos terceros sean socios o accionistas o tengan inversiones que no integren el capital societario
	p) Las cooperativas de trabajo.
7.- Las operaciones realizadas por las fundaciones, las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuya directa o indirectamente entre los socios. En estos casos se debe contar con personería jurídica o el reconocimiento o autorización por autoridad competente según corresponda.	h) Las operaciones realizadas por las fundaciones, las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones obreras reconocidas por la autoridad competente, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y no se distribuya suma alguna de sus productos entre asociados o socios. Esta disposición no será de aplicación en los casos en que las entidades señaladas desarrollen la actividad de comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural, que estará gravada de acuerdo a lo que establezca la ley impositiva y la ley provincial de adhesión a la ley nacional 23.966.
8.- Los intereses y o actualizaciones de depósitos en caja de ahorro, a plazo fijo y en cuenta corriente.	i) Los intereses de depósitos en caja de ahorro, cuenta corriente y a plazo fijo.
9.- El ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizado en forma de empresa.	ñ) Los ingresos de profesiones liberales, correspondientes a cesiones o participaciones que les efectúen otros profesionales cuando estos últimos computen la totalidad de los ingresos como materia gravada. Esta disposición no será de aplicación en caso de cesiones o participaciones efectuadas por empresas o sociedades inscriptas en el Registro Público de Comercio o en la Dirección de Personas Jurídicas.
10.- Los ingresos correspondientes al propietario por el alquiler de hasta cinco unidades de vivienda, salvo que aquel sea una sociedad o empresa.	n) Los ingresos provenientes de la locación de viviendas comprendidos en el régimen de la ley 21.771 y mientras le sea de aplicación la exención respecto del impuesto a las ganancias.
11.- Los ingresos provenientes de las ventas de inmuebles en los siguientes casos: a) Ventas efectuadas después de los dos años de su escrituración en los ingresos correspondientes al enajenante, excepto aquellas realizadas por una empresa o sociedad... b) Ventas efectuadas por sucesiones. c) Ventas de única vivienda efectuadas por el propietario. d) Ventas de inmuebles afectadas a la actividad como bienes de uso. e) Ventas de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de cinco (5) unidades excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa. f) Transferencia de boletos de compraventa en general, excepto aquellas realizadas con habitualidad o por una sociedad o empresa.	

12.- Las exportaciones entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país efectuadas por el propio exportador o por terceros, con sujeción a los mecanismos aplicados por la A.N.A.. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslinaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza.	
13.- La locación de las viviendas acogidas al régimen de las leyes 21.771 y 23.091, mientras les sea de aplicación la exención del Impuesto a las Ganancias.	
14.- Explotación de automóviles de alquiler (taxímetros).	
15.- Los ingresos provenientes de las ventas de efectuadas a los consorcios o cooperativas de exportación (ley 23.101, Dec.Nac. 174-85) por las entidades integrantes de los mismos.	q) Los ingresos provenientes de las ventas efectuadas a los consorcios o cooperativas de exportación (promovidos por en el inc. g), "in fine", art. 1º, L. 23.101) por las entidades integrantes de los mismos. Esta exención alcanzará exclusivamente a las pequeñas y medianas empresas de capital nacional, por las operaciones de los bienes y servicios, promocionados según el art. 8º de la citada ley y de todos aquellos que determine el poder ejecutivo Provincial, cuyo destino sea la exportación.
16.- Las comisiones percibidas por los consorcios o cooperativas de exportación (ley 23.101, Dec.Nac. 174-85) correspondientes a exportaciones por cuenta y orden de sus asociados o componentes. Las exenciones previstas en los incisos 15 y 16 alcanzarán solamente a la exportación de los bienes y servicios promocionados según el artículo 8 de la ley 23.101.	r) Las comisiones percibidas por los consorcios o cooperativas de exportación (promovidos por en el inc. g), "in fine", art. 1º, L. 23.101) correspondientes a operaciones de exportación realizadas por cuenta y orden de sus asociados o componentes. Esta exención alcanzará exclusivamente a las pequeñas y medianas empresas de capital nacional, por las operaciones de los bienes y servicios, promocionados según el art. 8º de la citada ley y de todos aquellos que determine el poder ejecutivo Provincial, cuyo destino sea la exportación.
17.- Honorarios de integrantes de Directorios, de consejos de Vigilancia y de otros órganos de similar naturaleza.	
18.- El transporte internacional por agua de carga o pasajeros. Esta exención no alcanza a las actividades conexas.	
19.- Las emisoras de radiodifusión y las de televisión.	o) Las emisoras de radiotelefonía y las de televisión, excepto las de televisión por cable, codificadas, satelitales, de circuito cerrado, y de toda otra forma que haga que sus emisiones puedan ser captadas únicamente por sus abonados [#]
20.- El desempeño de las actividades didácticas y/o pedagógicas realizadas en forma individual y directa por personas físicas no organizadas como empresa.	
21.- Los ingresos que perciben por el desempeño de actividades culturales y/o artísticas, las personas físicas que desarrollen tareas en el ámbito de la cultura. De es exención quedan expresamente excluidas las actividades de intermediación, producción, organización, representación, y demás figuras similares de quienes realizan las manifestaciones culturales.	
22.- Los ingresos de artesanos feriantes comprendidos en la Ordenanza 46.075 y los dependientes de la Comisión Nacional de Museos y Lugares Históricos radicados en la Feria del Cabildo, provenientes de las ventas de sus propios productos artesanales.	

A través de los arts. 34 de la L. (Bs. As.) 11.583 (B.O. (Bs. As.) 20/1/95) y 35 de la L. (Bs. As.) 11.770 (B.O. (Bs. As.) 9/2/96) se suspende para los ejercicios 1995 y 1996, respectivamente, la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a la actividad de emisoras de televisión no comprendidas en los beneficios de exención dispuestos por este inciso.

<p>23.- Los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades: a) Producción Primaria y Minera. b) Producción Industrial. c) Construcción. Esta exención no alcanzará a las actividades hidrocarbúferas y sus servicios complementarios así como los supuestos previstos en el artículo 21 del título III capítulo IV de la ley 23.966. Las exenciones dispuestas en los puntos a) y b) tendrán vigencia a partir del 1/1/94 I a del punto c) del 1/7/94. Las exenciones solicitadas por este inciso deberán ser solicitadas a la Dirección General de Rentas, debiendo, los que se presenten para acceder a la liberalidad, acreditar previamente en forma fehaciente el cumplimiento de sus obligaciones frente al tributo.</p>	
<p>art. 27*.- "Están exentas del pago de los tributos establecidos en la presente Ordenanza... las siguientes entidades siempre que acrediten el cumplimiento de los fines de su creación:"</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las Bibliotecas Populares reconocidas por la Comisión Protectora de Bibliotecas Populares Ley N° 419. 2. Las instituciones de beneficencia o solidaridad social. 3. Las asociaciones protectoras de animales. 4. Las entidades culturales o científicas sin fines de lucro. <p>Esta exención se renueva por períodos de cinco años, pero queda sin efecto de producirse la modificación de las normas bajo las cuales se acuerda o de las condiciones que le sirven de fundamento.</p>	<p>k) Por sus actividades específicas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las cooperativas y empresas de servicios eléctricos 2. Las cooperativas que prestan servicio público telefónico. 3. Las cooperativas, integradas por las Municipalidades y/o vecinos, que realicen las actividades de construcción de redes de agua potable o redes cloacales y/o la prestación del suministro de agua potable o la prestación del servicio de mantenimiento de desagües cloacales dentro del partido al que pertenecen. 4. Las cooperativas, integradas por las Municipalidades y/o vecinos, que realicen las actividades de construcción de redes de distribución de gas natural y/o la prestación del servicio de distribución del suministro de gas natural por redes dentro del partido al cual pertenecen.
	<p>l) Las cooperativas, integradas por las Municipalidades y/o vecinos, que tengan por objeto la construcción de pavimentos dentro del partido al cual pertenecen.</p>
	<p>m) Los buhoneros, fotógrafos y floristas sin local propio y similares en tanto se encuentren registrados en la respectiva municipalidad y abonen la sisa correspondiente.</p>
<p>art. 24 inc. 1)* El Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas. Esta no alcanza a las contribuciones por A. B. L., y Pavimentos y Aceras; a la vez excluye del beneficio a las empresas y organismos alcanzados por la ley 22.016 a través del art. 25</p>	<p>a) El Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas. No se encuentran comprendidos en esta disposición los organismos o empresas que ejerzan actos de comercio o industria;</p>
<p>Art. 24 inc. 13)* Las Obras y Servicios Sociales que funcionan bajo el régimen de la Ley 22.269; las Provincias, Municipalidades y las previstas en la ley 17.628.</p>	<p>b) La prestación de servicios públicos efectuados directamente por el Estado Nacional, Los Estados Provinciales, las Municipalidades, sus dependencias y reparticiones autárquicas y descentralizadas, cuando las prestaciones efectuadas lo sean en función de Estado como Poder Público y siempre que no constituyan actos de comercio o industria o de naturaleza financiera, salvo los casos de transporte y comunicaciones a cargo de las Empresas Ferrocarriles Argentinos y Encotel respectivamente.</p>
<p>art. 24 inc. 5)* Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente, con excepción de la actividad que puedan realizar en materia de seguros, las cuales están sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.</p>	<p>f) Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente, con excepción de la actividad que puedan realizar en materia de seguros.</p>

* Los arts. 24 al 32 de la Ordenanza Fiscal de la MCBA corresponden al capítulo de exenciones generales. Por otra parte, el art. 28 de la Ordenanza Fiscal de la MCBA, limita las exenciones generales estableciendo que: "Las exenciones previstas en el artículo 27; en los apartados 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 12 del artículo 24 y en los apartados 4 y 7 del artículo 94 no alcanzan al impuesto sobre los Ingresos Brutos - salvo en los ingresos por locación de inmuebles- que pudiera corresponder por el ejercicio de actividades que encuadrándose dentro de las disposiciones del Título II de esta Ordenanza, son extrañas a la naturaleza y los fines de las entidades beneficiarias de tales exenciones. Tampoco alcanzan a la Contribución de A. B. L., Territorial y de Pavimentos y Aceras que graven los inmuebles en los que se

Fuente: Elaboración propia en base a: Ordenanza Fiscal (T.O. 1994) de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires; y Código fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ERREPAR.

Cabe aquí señalar, que el hecho de que las exenciones del Pacto en la Ciudad de Buenos Aires, se encuentren incorporadas dentro de las generales, agrega otra diferencia respecto de los demás fiscos. Ésta consiste en que, mientras el común de las jurisdicciones no otorga la exención a los ingresos generados fuera de la sede, la Capital Federal sí lo hace. Así, esta modalidad de adhesión a la Ley Convenio, sumada a la existencia de distintos cronogramas de exenciones, generó que las actividades se encuentren ante un tratamiento fiscal interjurisdiccional diferente.

Pero no es éste el único modo en que la aplicación del Pacto Fiscal influye sobre la competencia tributaria.

Alicuotas

A partir de enero del '94 y hasta tanto se encuentre en vigencia aquel impuesto capaz de sustituir la recaudación que rinde el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo al espíritu de aquella Ley Convenio, la Provincia de Buenos Aires modificó la estructura de alícuotas del impuesto, aumentando aquellas que se encuentran hacia el final de la cadena de distribución, con el fin de menguar el impacto de las exenciones a las actividades de producción sobre la recaudación, disminuyendo el efecto cascada inherente a este tributo particular.

De esta manera, mientras en la Ciudad de Buenos Aires las alícuotas permanecieron invariables, la Provincia de Buenos Aires realizó grandes modificaciones en los tipos impositivos, las que sumadas a las exenciones otorgadas, provocaron cambios significativos en la estructura de recaudación³⁵. Así, las correspondientes al comercio minorista, las actividades financieras no bancarias, el transporte, y los servicios en general enfrentaron un incremento del 40%; y las agencias de lotería, venta minorista de tabaco y cigarrillos, agencias de turismo, y de publicidad, sufrieron un aumento superior al 46%. Por otra parte, también a fin de disminuir la distorsión y aumentar la competitividad de la economía, se redujo la presión nominal sobre los servicios financieros, compañías de capitalización y ahorro, y seguros, en porcentajes similares (ver Cuadro N° 7). Como consecuencia, las diferencias en el tratamiento fiscal entre jurisdicciones resultaron exacerbadas.

desarrollen total o parcialmente dichas actividades, ni al gravamen de Patentes sobre Vehículos en General que recaiga sobre aquellos vehículos que total o parcialmente se hallen afectados al ejercicio de las mismas."

35 Ver "Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cambio estructural, Sustitución Impositiva y Políticas Tributarias. El Caso de los Supermercados". Proyecto PNUD Arg/93/009 Programa de Apoyo a la Reforma Impositiva; Área: Política Tributaria y Económica; Documento de Trabajo N° 8, Diciembre de 1995.

CUADRO Nº 8
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS
ALÍCUOTAS COMPARADAS³⁶

Código		ACTIVIDAD	ALICUOTAS				Código		ACTIVIDAD	ALICUOTAS			
Pcia.	MCBA		Pcia de Bs. As		MCBA		Pcia.	MCBA		Pcia de Bs. As		MCBA	
Bs. As			1993	1994	1993	1994	Bs. As			1993	1994	1993	1994
11000	11000	Ganadería y agricultura.	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	63200	63200	Hoteles, alojamientos, ...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
12000	12000	Silvicultura y extracción	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	63201	63201	Hoteles alojamiento, ...	15,00%	12,00%	(1)	
13000	13000	Caza ordinaria o	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71100	71100	Transporte terrestre	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
14000	14000	Pesca.	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71100	71100	Transporte terr. de larga			1,50%	1,50%
21000	21000	Explotacion de minas de...	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71200	71200	Transporte por agua.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
22000	22000	Extracción de minerales...	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71300	71300	Transporte aéreo.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
23000	23000	Extracción de petróleo y ...	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71400	71400	Scios. relacionados con el	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
24000	24000	Extracción de piedra, arena,	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71401	71401	Agencias de turismo.	4,10%	6,00%	4,50%	4,50%
29000	29000	Extracc. Minerales no met.	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	71402	71402	Garajes y playas de estac.			4,50%	4,50%
	30000	Extracc. Minerales no...			0,48%	0,48%	72000	72000	Depósitos y	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
31000	31000	Industria de alimentación,	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	73000	73000	Comunicaciones.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
32000	32000	Textiles, prendas de vestir;	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	73100	73100	Telefonia celular móvil.			4,50%	4,50%
33000	33000	Industria de la madera y ...	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82100	82100	Instrucción publica.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
34000	34000	Papel, productos del papel;	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82200	82200	Institutos de investigación.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
35000	35000	Pctos. derivados del carbón	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82300	82300	Servicios médicos y odont.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
36000	36000	Productos minerales no met	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82400	82400	Asistencia social.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
37000	37000	Industrias metálicas básicas	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82401	82401	(3) Explot. de clínicas y...			1,10%	1,10%
38000	38000	Productos metálicos;	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82500	82500	Asoc. Comerciales, prof.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
39000	39000	Otras industrias...	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	82900	82900	Otros servicios sociales.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
40000	40000	Construcción.	2,50%	2,50%	1,50%	1,50%	83100	83100	Servicios de computación.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
50000	50000	Electricidad, gas y agua.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	83200	83200	Servicios jurídicos.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61100	61100	Vta frutas, leg. marinos y	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	83300	83300	Servicios de contabilidad.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
	61102	Vta. min. carne, leche, en			1,50%	1,50%	83304	83304	Videojuegos.			4,90%	15,00%
61200	61200	Mayorista alimentos y...	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	83400	83400	Alquiler de maquinaria y ...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61201	61201	Mayorista tabacos...	4,10%	4,10%	4,90%	4,90%	83900	83900	Servicios prestados a las	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
	61202	Minorista tabacos...			4,90%	4,90%	83901	83901	Empresas de publicidad.	4,10%	6,00%	4,50%	4,50%
61300	61300	Textiles, confecciones, ...	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	84100	84100	Cine, radio y televisión...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61400	61400	Artes gráficas, madera, ...	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	84200	84200	Bibliotecas, museos, ...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61500	61500	Derivados del petróleo, ...	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	84900	84900	Servicios de esparcimiento.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
	(2)	Medicamentos may. y min.					84901	84901	Boites, cabarets, nigh	15,00%	12,00%	15,00%	15,00%
61600	61600	Art. para el hogar y mat de	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	84902	84902	Salones, pistas y confiterías	8,00%	8,00%		
61700	61700	Productos metálicos ...	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%		84902	Canchas de paddle, tenis, ...			4,50%	4,50%
61800	61800	Vehículos, maquinaria y ...	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	85100	85100	Servicios pers. de los	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61900	61900	Otros comercios mayoristas	2,50%	2,50%	3,00%	3,00%	85200	85200	Lavanderías y tintorerías.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61901	61901	Acopiadores de productos	4,10%	4,10%	4,50%	4,50%	85300	85300	Servicios pers. directos	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%
61902	61902	Agencias de loteria y prode	4,10%	6,00%	4,50%	4,50%	85301	85301	Inmobiliarias, remates, ...	8,00%	6,00%	4,90%	4,90%
61903		Cooperativas	4,10%	4,10%			85302	85302	Establec. de masajes y ...			4,50%	4,50%
62100	62100	Minoristas alimentos y ...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	85303	85303	Alquiler de maq. de video			3,00%	3,00%
62101	61202	Minorista tabacos, ...	4,10%	6,00%	4,90%	4,90%	85304	85304	Tarjetas de crédito, compra			4,90%	4,90%
62200	62200	Indumentaria...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91001	91001	Bancos y financieras.	5,00%	2,50%	4,90%	4,90%
62300	62300	Artículos para el hogar.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91002	91002	Clas. de capitalización y ...	5,00%	2,50%	4,90%	4,90%
62400	62400	Papelerías, librerías, diarios	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91003	91003	Prestamos de dinero no ...	2,50%	3,50%	4,90%	4,90%
62500	62500	Farmacias y perfumerías...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91004	91004	Empeño, adelantos de dine	2,50%	3,50%	4,90%	4,90%
62600	62600	Ferreterías, pinturerías...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91005	91005	Otros servicios financieros	2,50%	3,50%	4,90%	4,90%
62700	62700	Ventas de vehículos...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91006	91006	Casas de cambio.	5,00%	3,50%	4,90%	4,90%
62800	62800	Ramos generales	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91007	91007	Compraventa de oro, plata,			15,00%	15,00%
62900	62900	Otros comercios minoristas;	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	91007/B	91007/B	Idem pero de may a ptores			3,00%	3,00%
	63000	Vtas directas de los ind. a			3,00%	3,00%	91008	91008	Agentes de bolsa.			4,90%	4,90%
	63001	Comer. Al cons. de comb.			3,00%	3,00%	91009	91009	Interm. en acciones, letras,			4,90%	4,90%
63100	63100	Restaurantes, bares, ...	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%	92000	92000	Seguros.	5,00%	3,50%	4,90%	4,90%
							93000	93000	Locación de bienes inmu.	2,50%	3,50%	3,00%	3,00%

Fuente: Elaboración propia en base a ERREPAR.

(1) En capital Federal pagan cuota fija por un valor que oscila entre los \$77 y \$ 187 por habitación

(2) La actividad se diferenció a partir del '95.

(3) A partir del año '95 la base queda redactada: ..."Hospitales: Español, Británico de Buenos Aires, Italiano, Francés, Sirio-Libanés y Alemán.

36 Sólo se exponen las alícuotas del período en el cual se produce el cambio en la política tributaria de la Provincia, ya que las mismas se mantuvieron constantes hasta 1997.

V.- LOS CRITERIOS DE ASIGNACIÓN DE LOS INGRESOS BRUTOS APLICADOS POR EL CONVENIO MULTILATERAL

El inciso b) del art 2, del C. M. establece que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen. La falta de precisión en el enunciado, hace que se puedan realizar interpretaciones disímiles sobre cuál debe considerarse como lugar de origen de los ingresos.

Como fuera señalado, el propósito perseguido en la inclusión del parámetro "ingresos" para la estimación del volumen de actividad asignable a cada jurisdicción, fue el de una redistribución de base imponible hacia las provincias de menor desarrollo que de otro modo quedaría a disposición de los estados más avanzados. De esta forma, las provincias productoras recibirían el mayor porcentaje por el coeficiente de gastos, y las consumidoras por el de ingresos.

Generalización del criterio de "lugar de concertación".

Mario Enrique Althabe³⁷ recurre a la interpretación del término "ingresos", señalando que su acepción económica, *"la generación de un resultado -aunque no sea exigible- como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado"*, se expresa en un tiempo y correlativamente un lugar preciso, el del devengamiento.

La Comisión Arbitral se refirió al tema (resolución general 9 del 31/5/74) en un caso particular de exportaciones (caso "Indunor c/ Pcia. del Chaco"), y en esa oportunidad dictaminó que los ingresos debían atribuirse al *"lugar de concertación de la operación"*.

Sin embargo, el principio de lugar de concertación atribuye ingresos mayoritariamente a la Capital Federal, porque es allí donde se encuentra la sede administrativa de la mayor parte de las empresas, tanto vendedoras como compradoras. Esto, sin duda contradice la intención de aquella Comisión que incluyera los ingresos como parámetro redistributivo, lo que llevó a que con posterioridad y en algunos casos concretos, la Comisión rechazara la generalización de ese criterio. Descartado este principio, las opciones se reducirían principalmente a tres: el del domicilio, el cual puede ser a su vez el del comprador o el del vendedor; el de lugar de entrega y el de la localización de los bienes, obras o servicios.

En la convención de Córdoba en 1988, se aprobó por mayoría un texto para reglar la atribución jurisdiccional de los ingresos, el cual dispone que se entenderá que los mismos son *"...provenientes de la jurisdicción en que vaya a producirse la utilización económica del bien, donde se efectuó la entrega del mismo, o en el domicilio del adquirente, en ese orden y de forma excluyente, siempre que el vendedor haya ejercido actividad en ella."*³⁸ Sin embargo, considerando que el servicio de transporte no siempre es prestado por el vendedor, la actividad de éste se extenderá como máximo hasta el lugar de entrega³⁹, por lo que siendo los ingresos brutos del vendedor los que se encuentran gravados y atendiendo al principio de territorialidad, podría entenderse que el lugar de entrega sería la interpretación general de los criterios mencionados en la convención de Córdoba.

Este párrafo trataría de subsanar la desviación de base imponible que se produce hacia Capital Federal como consecuencia de la generalización del principio de concertación en la adjudicación de los ingresos. Sin embargo el mismo no tiene vigencia debido a que las jurisdicciones que no estuvieron de acuerdo, no permitieron alcanzar la unanimidad necesaria para la modificación del Convenio, por lo que la ausencia de un principio rector continuará concluyendo en el análisis caso por caso.

En las operaciones entre ausentes, la aplicación del criterio de lugar de devengamiento, ha suscitado numerosas controversias. Se trata de determinar si los ingresos brutos obtenidos a través de

³⁷ Althabe, "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos", ed. La Ley, 1983.

³⁸ Art 18, acerca de la "Localización de los ingresos".

³⁹ A excepción de las operaciones efectuadas a través de comisionistas, viajantes, etc. contempladas en el último párrafo del artículo 2.

operaciones acordadas "por correspondencia" entre personas radicadas en distintas jurisdicciones, constituyen una base sujeta al Convenio.

Operaciones entre ausentes

Como puede extraerse de los artículos 1 y 2 del Convenio, los ingresos deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente.

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el hecho imponible es el ejercicio habitual de la actividad con propósito de lucro dentro de la jurisdicción que lo impone. De manera que si la misma se desarrolla en más de una jurisdicción y constituye un proceso único y económicamente inseparable, todas las jurisdicciones en que ella se ejerza de manera efectiva tendrán derecho a aplicar el impuesto, siendo el sistema distributivo del Convenio Multilateral el que regirá la asignación de la base correspondiente a cada uno de ellos. Así, constituyendo la correspondencia sólo una forma de concertar los contratos, no hace a la esencia de la concertación ni a las características integrales de la actividad del contribuyente. En consecuencia, este tipo de operaciones entre ausentes sólo quedan sometidas al mecanismo de asignación del Convenio Multilateral cuando el vendedor realice efectivamente una actividad con sustento territorial en la jurisdicción del comprador.

De esta forma, lo expresado en los artículos 1 y 2 del Convenio, si bien obedecerían a un criterio redistributivo, podría encontrarse en controversia con el principio de territorialidad.

VI.- EL CONVENIO Y LA MIGRACIÓN INTERJURISDICCIONAL DE RECURSOS.

Los puntos anteriores resultan, por sí mismos, incentivos de localización de personas y factores de producción distinta, de la que sería económicamente eficiente. Sin embargo, la importancia del presente capítulo radica en que, a través del convenio aquellas fricciones que impedirían, en cierto modo, la movilidad de las bases imponibles en función de incentivos pecuniarios de tipo fiscal, disminuirían.

Es decir, si a una empresa le resultara económicamente rentable, antes del pago de impuestos, ubicarse en una determinada localización geográfica debido a que el costo o calidad de la mano de obra fueran los convenientes, los costos de transporte se vieran minimizados, la infraestructura fuera la necesaria, o por tantos otros motivos reales que influyen en la elección de radicación, pero luego del pago de los tributos le fuera más beneficioso otro emplazamiento, dicha empresa estaría obteniendo un beneficio por la elección del asentamiento que sería igual a la diferencia entre el ahorro en el pago de impuestos y el aumento en los costos de operación por el traslado.

Sin embargo, una deficiente administración del Convenio Multilateral distorsionaría este tipo de razonamiento costo-beneficio, puesto que le permite al contribuyente ubicarse donde más rentable le sea antes de impuestos, minimizando los costos operativos y a su vez asignar, en cierta medida, la base imponible a la jurisdicción que menores impuestos le cobre. Los costos de traslado de base imponible se ven disminuidos puesto que, lo que en otro contexto hubiese representado la incursión en gastos de movilización real de recursos, se reduce a la tarea administrativa de reasignarlos a través de las declaraciones juradas.

Con el fin de verificar la existencia de este tipo de comportamientos, se procedió a analizar la asignación de base imponible que hacen los contribuyentes a través de sus declaraciones juradas.

Así se extrajeron las cien declaraciones juradas de mayor interés fiscal a disposición del SICOM⁴⁰ al momento de elaboración del trabajo, ordenadas según el ranking de los mil mayores contribuyentes de la Provincia del año '94. Se clasificaron en tres grupos, según el incentivo de alícuota al que se encontraran sujetos. De esta forma, el primer grupo se conforma por los contribuyentes que enfrentan un tipo impositivo mayor en la Provincia de Buenos Aires, el segundo por aquellos cuyas alícuotas son iguales en ambas jurisdicciones, y en el tercer grupo, se encuentran aquellos cuya alícuota fue mayor en la MCBA que en la Provincia (Ver cuadros al final de la sección).

⁴⁰ Sistema de Recaudación y Control -Grandes Contribuyentes- Convenio Multilateral.

De la comparación de estos tres grupos puede observarse que, como fuera de esperar por la teoría económica, la asignación relativa promedio⁴¹ según el Coeficiente Unificado Jurisdiccional (en adelante CUJ) en cada uno de ellos (columnas 4 y 5) responde al incentivo de alícuota. Es decir, en el primer grupo asignan mayor base a la MCBA (54.8% del total asignado entre las jurisdicciones) que a la Provincia, mientras que al enfrentar alícuota menor en esta última, la asignación relativa se invierte (47.8% contra 52.2% respectivamente).

Debe destacarse que en el caso en el que los incentivos de alícuota son nulos existiría, en esta primera vista, una asignación relativa de base sesgada hacia la Provincia que superaría aquella obtenida ante incentivos (37.8% y 62.2%). Sin embargo, dado que la diferenciación de alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se realiza en relación a los tipos de actividad, la concesión de base presenta dentro de su argumento cuestiones estructurales o históricas del asentamiento de actividades económicas o de comportamientos individuales. De esta forma el análisis de la conducta de los agentes debe ser filtrado de dichos efectos.

Determinación de la desviación de recursos.

Para lograr esta depuración se compara la asignación relativa promedio según CUJ, obtenida en cada grupo, con un indicador confeccionado en base al Producto Bruto Geográfico relativo de cada actividad de la Gran División entre ambas jurisdicciones.

CUADRO N° 9
REPÚBLICA ARGENTINA
PRODUCTO BRUTO GEOGRÁFICO
ESTRUCTURA Y MONTOS POR GRANDES DIVISIONES AÑO 1995

Gran División	Pcia de Bs. As		MCBA		Total País	
Agricultura	43.07%	9,412,106,815	0.00%	0	8.26%	21,853,045,775
Minas y Canteras	2.55%	147,746,167	0.00%	0	2.19%	5,793,967,342
Ind. Manufacturera	48.79%	31,947,578,763	17.57%	11,504,795,222	24.75%	65,479,767,909
Electr. Gas y Agua	53.53%	4,730,157,899	11.95%	1,055,957,162	3.34%	8,836,461,609
Construcción	40.72%	3,328,880,283	10.39%	849,387,675	3.09%	8,175,049,812
Comercio	23.89%	9,480,676,699	35.75%	14,187,283,047	15.00%	39,684,707,823
Transporte	40.84%	7,552,571,359	26.55%	4,909,911,106	6.99%	18,493,073,846
Est. Financieros	31.37%	17,212,945,706	39.42%	21,630,038,882	20.74%	54,870,722,684
Servicios	28.49%	11,788,569,985	27.76%	11,486,511,154	15.64%	41,377,922,024
	36.14%	95,601,233,676	24.80%	65,623,884,248	100.00%	264,564,718,823

Fuente: Elaboración Propia en base a "Producto Bruto Geográfico. Análisis del Cálculo del Ministerio del Interior", Proyecto PNUD 93-009, E.S. Apunte de Trabajo Nro 12, Agosto de 1996.

Así, se realizó una organización de las actividades inmersas en cada grupo en relación a la clasificación de Gran División, y se le otorgó a cada contribuyente una asignación equivalente a la que se extrae de la comparación del PBG de cada jurisdicción en la Gran División correspondiente (columnas 6 y 7).

Con el objeto de mantener la metodología aplicada para la obtención del CUJ promedio descripto anteriormente, también se procedió a la elaboración de la media de las asignaciones según el PBG.

Finalmente para establecer la existencia de algún tipo de desviación interjurisdiccional de base imponible, se relacionó el cociente de CUJ promedio entre la MCBA y la Pcia de Bs. As, con el respectivo cociente de las asignaciones obtenidas según el PBG.

41 Elaborado como promedio simple del CUJ de los contribuyentes pertenecientes a cada grupo.

$$\frac{\left(\begin{array}{l} \text{Asignacio'n Relativa Promedio de la Ciudad de Bs. As.} \\ \text{Asignacio'n Relativa Promedio de la Pcia. de Bs. As.} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{l} \text{Asignacio'n Relativa Promedio de la Ciudad de Bs. As.} \\ \text{Asignacio'n Relativa Promedio de la Pcia. de Bs. As.} \end{array} \right)} \begin{array}{l} \text{Segun CUJ} \\ \text{Segun PBG} \end{array}$$

De esta manera, tomando como indicador correcto de reparto, el Producto Bruto Geográfico de las jurisdicciones en cuestión, el CUJ promedio de la Ciudad, no debiera diferir demasiado del 79.3% del de la Pcia. de Bs. As. dentro del primer grupo, del 34% en el segundo, y del 105% en el tercero⁴².

Es de destacar que si bien la metodología utilizada no permite establecer el desvío standard de las relaciones enunciadas en el párrafo anterior⁴³, el cociente según CUJ se aleja significativamente de aquel obtenido a través del PBG en los dos primeros grupos, y mantiene el signo enunciado más arriba en el primer y segundo grupo, por lo que podría inferirse que la desviación de base imponible presenta relación con las diferencias de alícuota.

En caso de suponer que la probabilidad de ser fiscalizado y penalizado sea despreciable, se concluye que los agentes económicos estarían actuando racionalmente; o puede entenderse también que si los individuos se suponen racionales, el comportamiento mostrado por ellos señalaría que la probabilidad de ser penalizado por una mala asignación de la base es demasiado baja como para disuadirlo.

En caso que cualquiera de estas dos apreciaciones sea cierta, requieren de medidas correctivas en los argumentos que influyen en las decisiones de los individuos, ya sea a través de la equiparación de alícuotas, o mediante un aumento en la probabilidad de penalización.

42 Se observa, que los que en una primera vista parecía una sobreestimación de la base correspondiente a la Provincia en el segundo grupo, luego de la depuración surge como un exceso de asignación hacia la Ciudad de Buenos Aires. Este resultado podría estar reflejando el efecto de la interpretación legal de lugar de concertación señalado en el capítulo anterior, aunque resulta muy difícil de comprobar a través de la información disponible.

43 Debido a que la relación de asignación en ambos casos se obtiene del cociente de dos observaciones.

CUADRO N° 10

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

CIUDAD DE BS. AS. Y PCIA. BS. AS.

ASIGNACIÓN RELATIVA DE BASE IMPONIBLE EN EL AÑO '95

CONTRIBUYENTES PERTENECIENTES AL SICOM

ORDENADOS SEGÚN RANKING DE LOS MAYORES MIL '94 DE LA PCIA. DE BS. AS.

PRIMER GRUPO

Actividad	Rank '94	Atribución			Asignación de Base			
		MCBA	PCIA BS. AS.	Diferencia	CUI Relativo		PBI Relativo	
		(1)	(2)	(3)	MCBA	PCIA BS. AS.	MCBA	PCIA BS. AS.
		(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
7300001	1	3.0%	3.5%	16.7%	0.484	0.516	0.494	0.506
6210013	2	3.0%	3.5%	16.7%	0.292	0.708	0.401	0.599
7300001	7	3.0%	3.5%	16.7%	0.709	0.291	0.494	0.506
6290013	17	3.0%	3.5%	16.7%	0.719	0.281	0.401	0.599
8390010	19	3.0%	3.5%	16.7%	0.639	0.361	0.494	0.506
6210013	20	3.0%	3.5%	16.7%	0.549	0.451	0.401	0.599
8530020	21	3.0%	3.5%	16.7%	0.847	0.153	0.494	0.506
5000003	22	3.0%	3.5%	16.7%	0.615	0.385	0.182	0.818
6230008	26	3.0%	3.5%	16.7%	0.518	0.482	0.401	0.599
8530104	31	4.9%	6.0%	22.4%	0.562	0.438	0.494	0.506
7110003	32	3.0%	3.5%	16.7%	0.176	0.824	0.394	0.606
7200001	36	3.0%	3.5%	16.7%	0.022	0.978	0.494	0.506
7110003	59	3.0%	3.5%	16.7%	0.233	0.767	0.394	0.606
8530020	61	3.0%	3.5%	16.7%	0.557	0.443	0.494	0.506
7140001	71	3.0%	3.5%	16.7%	0.631	0.369	0.394	0.606
6210013	84	3.0%	3.5%	16.7%	0.200	0.801	0.401	0.599
8390010	87	3.0%	3.5%	16.7%	0.555	0.445	0.494	0.506
7300001	90	3.0%	3.5%	16.7%	0.689	0.311	0.494	0.506
6290014	95	3.0%	3.5%	16.7%	0.692	0.308	0.401	0.599
6290009	111	3.0%	3.5%	16.7%	0.480	0.520	0.401	0.599
6230006	114	3.0%	3.5%	16.7%	0.748	0.252	0.401	0.599
8390010	121	3.0%	3.5%	16.7%	0.883	0.117	0.494	0.506
6210001	124	3.0%	3.5%	16.7%	0.931	0.069	0.401	0.599
8390010	134	3.0%	3.5%	16.7%	0.302	0.698	0.494	0.506
7110002	142	1.5%	3.5%	133.3%	0.097	0.903	0.394	0.606
6270002	147	3.0%	3.5%	16.7%	0.596	0.404	0.401	0.599
8390010	157	3.0%	3.5%	16.7%	0.839	0.161	0.494	0.506
8530101	159	4.9%	6.0%	22.4%	0.837	0.163	0.494	0.506
8390010	164	3.0%	3.5%	16.7%	0.517	0.483	0.494	0.506
8230003	168	3.0%	3.5%	16.7%	0.821	0.179	0.494	0.506
8290001	169	3.0%	3.5%	16.7%	0.854	0.146	0.494	0.506
8390010	191	3.0%	3.5%	16.7%	0.173	0.827	0.494	0.506
8390003	203	3.0%	3.5%	16.7%	0.036	0.964	0.494	0.506
7110003	206	3.0%	3.5%	16.7%	0.814	0.186	0.394	0.606

Promedios (ponderación simple)	0.548	0.452	0.442	0.558
Cociente MCBA/PCIA Bs. As	1.211		0.793	

Fuente: Elaboración Propia en base a Declaraciones Juradas 1995 SICOM.

CUADRO N° 11
SEGUNDO GRUPO

Código de Actividad	Ranking	Alícuota			Asignación de Base			
		MCBA	Pcia Bs. As.	Diferencia	CORRECTIVO		REC. REFIN. (%)	
		(1)	(2)	(3)	MCBA	Pcia Bs. As.	MCBA	Pcia Bs. As.
3500021	9	1.5%	1.5%	0.0%	0.384	0.616	0.265	0.735
2300001	10	1.0%	1.0%	0.0%	0.524	0.476	0.000	1.000
3100027	11	1.5%	1.5%	0.0%	0.118	0.882	0.265	0.735
3500013	18	1.5%	1.5%	0.0%	0.477	0.523	0.265	0.735
3500021	24	1.5%	1.5%	0.0%	0.229	0.771	0.265	0.735
3500013	25	1.5%	1.5%	0.0%	0.094	0.906	0.265	0.735
3100025	30	1.5%	1.5%	0.0%	0.640	0.360	0.265	0.735
3900001	41	1.5%	1.5%	0.0%	0.322	0.678	0.265	0.735
3100025	43	1.5%	1.5%	0.0%	0.760	0.240	0.265	0.735
3800028	44	1.5%	1.5%	0.0%	0.282	0.718	0.265	0.735
1100001	45	1.0%	1.0%	0.0%	0.209	0.791	0.000	1.000
3100028	51	1.5%	1.5%	0.0%	0.377	0.623	0.265	0.735
3500023	55	1.5%	1.5%	0.0%	0.086	0.914	0.265	0.735
3500012	58	1.5%	1.5%	0.0%	0.367	0.633	0.265	0.735
3100020	62	1.5%	1.5%	0.0%	0.328	0.672	0.265	0.735
3500012	65	1.5%	1.5%	0.0%	0.781	0.219	0.265	0.735
3600004	66	1.5%	1.5%	0.0%	0.324	0.676	0.265	0.735
3100023	69	1.5%	1.5%	0.0%	0.421	0.579	0.265	0.735
3500023	74	1.5%	1.5%	0.0%	0.148	0.852	0.265	0.735
3500020	75	1.5%	1.5%	0.0%	0.489	0.511	0.265	0.735
3600002	78	1.5%	1.5%	0.0%	0.150	0.850	0.265	0.735
3500020	80	1.5%	1.5%	0.0%	0.178	0.822	0.265	0.735
3100028	83	1.5%	1.5%	0.0%	0.392	0.608	0.265	0.735
3500001	86	1.5%	1.5%	0.0%	0.305	0.695	0.265	0.735
3100020	93	1.5%	1.5%	0.0%	0.630	0.370	0.265	0.735
3900025	98	1.5%	1.5%	0.0%	0.159	0.841	0.265	0.735
3900025	100	1.5%	1.5%	0.0%	0.206	0.794	0.265	0.735
3500003	105	1.5%	1.5%	0.0%	0.200	0.800	0.265	0.735
3800012	115	1.5%	1.5%	0.0%	0.266	0.734	0.265	0.735
3500012	118	1.5%	1.5%	0.0%	0.564	0.436	0.265	0.735
3800025	127	1.5%	1.5%	0.0%	0.784	0.216	0.265	0.735
3800018	128	1.5%	1.5%	0.0%	0.329	0.671	0.265	0.735
3800001	133	1.5%	1.5%	0.0%	0.141	0.859	0.265	0.735
3500010	137	1.5%	1.5%	0.0%	0.137	0.863	0.265	0.735
3800010	140	1.5%	1.5%	0.0%	0.517	0.483	0.265	0.735
3500012	144	1.5%	1.5%	0.0%	0.465	0.535	0.265	0.735
3500013	155	1.5%	1.5%	0.0%	0.308	0.692	0.265	0.735
3500012	170	1.5%	1.5%	0.0%	0.382	0.618	0.265	0.735
3100023	171	1.5%	1.5%	0.0%	0.480	0.520	0.265	0.735
3100028	182	1.5%	1.5%	0.0%	0.755	0.245	0.265	0.735
3500013	187	1.5%	1.5%	0.0%	0.300	0.700	0.265	0.735
3500020	190	1.5%	1.5%	0.0%	0.606	0.394	0.265	0.735
3800010	193	1.5%	1.5%	0.0%	0.020	0.980	0.265	0.735
3200005	199	1.5%	1.5%	0.0%	0.334	0.666	0.265	0.735
3500020	202	1.5%	1.5%	0.0%	0.586	0.414	0.265	0.735
3500020	204	1.5%	1.5%	0.0%	0.453	0.547	0.265	0.735
3500012	207	1.5%	1.5%	0.0%	0.759	0.241	0.265	0.735

Promedios (ponderación simple)	0.378	0.622	0.254	0.746
Cociente MCBA/Pcia Bs. As	0.608		0.340	

Fuente: Elaboración Propia en base a Declaraciones Juradas 1995 SICOM.

CUADRO N° 12
TERCER GRUPO

Actividad	Rank 94	Alícuota			Asignación de Base			
		MCBA	Pcia Bs. As.	Diferencia	CUJ Relativo		PBG Relativo	
		(1)	(2)	(3)	MCBA	Pcia Bs. As.	MCBA	Pcia Bs. As.
6190010	8	3.0%	2.5%	-16.7%	0.003	0.997	0.599	0.401
6190010	12	3.0%	2.5%	-16.7%	0.725	0.275	0.182	0.818
6190010	13	3.0%	2.5%	-16.7%	0.121	0.879	0.182	0.818
6150003	28	3.0%	2.5%	-16.7%	0.725	0.275	0.599	0.401
6120010	38	3.0%	2.5%	-16.7%	0.536	0.464	0.599	0.401
6120012	47	3.0%	2.5%	-16.7%	0.223	0.777	0.599	0.401
6180006	53	3.0%	2.5%	-16.7%	0.846	0.154	0.599	0.401
6190002	60	3.0%	2.5%	-16.7%	0.733	0.267	0.599	0.401
6190010	64	3.0%	2.5%	-16.7%	0.398	0.602	0.599	0.401
6190006	145	3.0%	2.5%	-16.7%	0.329	0.671	0.599	0.401
9100201	146	4.9%	3.5%	-21.6%	0.506	0.494	0.599	0.401
6120010	152	3.0%	2.5%	-16.7%	0.579	0.421	0.599	0.401
6150003	162	3.0%	2.5%	-16.7%	0.818	0.182	0.599	0.401
6110005	163	3.0%	2.5%	-16.7%	0.453	0.547	0.599	0.401
6150003	173	3.0%	2.5%	-16.7%	0.771	0.229	0.599	0.401
6190010	188	3.0%	2.5%	-16.7%	0.061	0.939	0.182	0.818
6190010	189	3.0%	2.5%	-16.7%	0.435	0.565	0.599	0.401
6190004	197	3.0%	2.5%	-16.7%	0.166	0.834	0.182	0.818
6150001	198	3.0%	2.5%	-16.7%	0.652	0.348	0.599	0.401

Promedios (ponderación simple)	0.478	0.522	0.512	0.488
Cociente Ciudad de Bs. As./ Pcia Bs. As	0.915		1.048	

Fuente: Elaboración Propia en base a Declaraciones Juradas 1995 SICOM

Coefficientes de Ingresos y Gastos

Si bien es cierto que el aliciente a efectuar este tipo de maniobras surge de las grandes diferencias en el trato fiscal interjurisdiccional, existe una posibilidad de llevarla a cabo, que nace en el seno de la metodología de asignación de base planteada en el Convenio.

En el régimen general, la misma se determina a través de la ponderación igualitaria de las proporciones de ingresos y gastos realizados en cada jurisdicción.

Es decir, se establece la proporción de los ingresos que el contribuyente, perteneciente al régimen, obtiene en la circunscripción respecto del total nacional, determinando de esta forma un coeficiente de ingresos para cada una de ellas. Mediante el mismo procedimiento, se arriba a cada correspondiente coeficiente de gastos. A través del promedio simple de estos para cada fisco, se llega al CUJ el cual, aplicado sobre los ingresos imponible nacionales, determina la asignación de base para cada fisco.

Sobre este monto resultante recae la correspondiente alícuota, determinándose de esta manera el impuesto que el contribuyente deberá pagar en cada jurisdicción. El total pagado por él, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, surgirá de la sumatoria de lo que corresponda a cada jurisdicción en la cual realice actividades.

Este total disminuirá en la medida que se asigne menor base a las jurisdicciones con mayores alícuotas.

El hecho es que, dada la misma ponderación al coeficiente de los ingresos que al de los gastos, y siendo los segundos más difíciles de controlar, surge el aliciente a reasignarlos hacia la jurisdicción que menor alícuota imponga.

Se realizaron una serie de ejercicios puntuales a través de los cuales pueden detectarse diferencias en la relación de gastos que podrían resultar llamativas⁴⁴.

Laboratorios.

Se escogieron los dos laboratorios de mayor facturación nacional, los que detentaron en el '94 un promedio de ventas al mercado interno de aproximadamente \$165 millones. Por su parte, la actividad se encuentra dentro de la cuarta etapa de exenciones programada en la Provincia (la cual se encuentra postergada hasta el 1/1/99), mientras que en la Capital Federal la actividad ya se encuentra eximida desde el '94⁴⁵. La totalidad de los laboratorios poseen domicilio fiscal en Capital Federal y sede fabril en Provincia de Buenos Aires. Es de destacar, sin embargo, que mientras uno de los mencionados laboratorios (que ocupa la posición 58 en el ranking de los Mayores Mil del '94) asigna una Base Imponible a la Provincia del 50% de la Base Imponible de la República Argentina, y a Capital Federal el 29%; el otro, confiere el 17,5% y 55,6% respectivamente (por lo que su posición en la Provincia para el año '94 es la n° 207).

Sin embargo, el aspecto más llamativo es que siendo similares los ingresos percibidos en ambas jurisdicciones por los dos laboratorios y teniendo ambos sede fabril en la Provincia de Buenos Aires, el Nro 207 asigna un gasto ocho veces mayor a la Capital Federal que a Provincia,

$$\left(\frac{\text{Coef. Gastos. MCBA}}{\text{Coef. Gastos. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.207}} = \frac{74.1\%}{9.1\%} = 8.14$$

mientras que dicha relación en el otro establecimiento es de un sexto,

$$\left(\frac{\text{Coef. Gastos. MCBA}}{\text{Coef. Gastos. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.58}} = \frac{12.5\%}{75.9\%} = 0.16$$

por lo que la asignación relativa del CUJ total, difiere en más de cinco veces.

$$\frac{\left(\frac{\text{CUJ. MCBA}}{\text{CUJ. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.207}}}{\left(\frac{\text{CUJ. MCBA}}{\text{CUJ. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.58}}} = \frac{\left(\frac{55.6\%}{17.5\%} \right)_{\text{Nro.207}}}{\left(\frac{29\%}{50\%} \right)_{\text{Nro.58}}} = \frac{3.18}{0.58} = 5.48$$

Alimenticias:

Fueron seleccionadas dos empresas fabricantes de golosinas, ambas mostraron una base imponible en el '94 de poco menos de \$280 millones. También en ambos casos durante ese año, se asignó más del 60% de los ingresos brutos imposables a la Pcia. de Bs. As. y Capital Federal (proporción que guarda relación con el producto bruto geográfico generado por las mismas). Sin embargo es de destacar

44 Es de destacar que existen actividades que detentan una centralización inherente a su desarrollo como puede ser el caso de las actividades financieras, Tarjetas de Crédito, etc. Es por esta razón que se escogieron aquellas en las que los gastos deban, necesariamente, presentar sustento territorial.

45 Debe recordarse, que las exenciones no operan de pleno derecho, sino que se encuentran condicionadas a determinados requisitos de cumplimiento fiscal, por lo que no se dispone de información acerca de si la exención les ha sido efectivamente otorgada en la Capital Federal.

que mientras ambas poseen su sede fiscal y fabril en la Capital Federal, la relación de CUJ existente entre ésta y la Provincia es muy dispar, por lo que en el ranking del '94 se diferencian por más de cuarenta posiciones):

Además, a pesar de que los Coeficientes de Ingresos no difieren entre las jurisdicciones para ambos contribuyentes (alrededor del 20% para la Ciudad de Buenos Aires y 40% para la Provincia), se presenta una asignación muy dispar del Coeficiente de Gastos entre las jurisdicciones bajo análisis.

$$\left(\frac{\text{Coef. Gastos. MCBA}}{\text{Coef. Gastos. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.93}} = \frac{56.8\%}{6.3\%} = 9.02$$

$$\left(\frac{\text{Coef. Gastos. MCBA}}{\text{Coef. Gastos. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.51}} = \frac{36.9\%}{50.4\%} = 0.73$$

lo que provoca que la asignación relativa de CUJ total entre las jurisdicciones se manifieste muy dispar.

Sin embargo, el incentivo para una asignación fraudulenta en favor de Capital Federal por el contribuyente Nro 93 podría resultar nulo, puesto que el mismo se encuentra exento en la Provincia a enero del '97, aunque no se pudo determinar su situación en el '95, fecha a la que corresponden los valores obtenidos.

$$\frac{\left(\frac{\text{CUJ. MCBA}}{\text{CUJ. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.93}}}{\left(\frac{\text{CUJ. MCBA}}{\text{CUJ. Pcia. Bs. As.}} \right)_{\text{Nro.51}}} = \frac{\left(\frac{37.9\%}{22.3\%} \right)_{\text{Nro.93}}}{\left(\frac{28\%}{46.3\%} \right)_{\text{Nro.51}}} = \frac{1.70}{0.60} = 2.83$$

No obstante, si bien no pueden establecerse conclusiones acerca del comportamiento agregado de los contribuyentes, y aún de los sectores particulares, mediante el análisis de casos, queda planteado el interrogante acerca de esta dispar asignación interjurisdiccional de los gastos, siendo que las mencionadas empresas realizan una misma actividad, poseen la misma radicación, y un muy similar nivel de facturación.

VII.- SÍNTESIS Y CONCLUSIONES.

El reconocimiento constitucional, a partir de 1994, de la necesidad de creación de regímenes de coparticipación, consintió en la letra de la Constitución Nacional un cambio de modelo de federalismo que había venido produciéndose a través de los años, respecto de aquel que había sido establecido por la asamblea de 1853.

El Pacto Fiscal de 1993, constituye el más claro ejemplo de esta metamorfosis, ya que su principal objetivo se constituía en una cierta armonización, tanto vertical como horizontal, de la política fiscal en pos de determinados objetivos.

Este tipo de convenio es, en parte, el sugerido por la teoría normativa del federalismo fiscal, ya que la misma postula la existencia de un presupuesto de fondo para contemplar las cuestiones de distribución del ingreso y nivel de empleo, el cual debiera asignarse dentro de un acuerdo interjurisdiccional, aunque más no sea de forma implícita.

Por su parte, los niveles subnacionales deberían financiar sus gastos con gravámenes aplicados según el criterio del beneficio, de modo de no perturbar las decisiones de localización de los factores de producción que se darían antes del pago de impuestos.

De esta manera se plantea que en ámbitos en los que los recursos se asen de mayor movilidad, la correspondencia fiscal debiera ser mayor, lo cual en este razonamiento, ocurriría a medida que se desciende en los niveles de gobierno.

Sin embargo, el gobierno central, mentor de estas iniciativas de armonización y eliminación de tributos, es uno de los principales causantes de la falta de correspondencia fiscal entre los gobiernos subnacionales. Porque si bien es cierto que con el objeto de aminorar diferencias entre las bases imponibles, las transferencias intergubernamentales pueden justificarse, en este esquema no pueden entenderse las transferencias implícitas otorgadas a la Ciudad de Buenos Aires hasta el momento, las cuales permitirían a sus habitantes enfrentar un 11 % menos del costo de prestación de los servicios públicos en su jurisdicción.

Pero aún en el ámbito del Pacto Fiscal, existen factores que distorsionan la competencia tributaria entre los fiscos bajo análisis.

En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las jurisdicciones debían pautar un cronograma de exenciones el cual culminaría con la eliminación del tributo a mediados de 1995. No obstante, sobreestimaciones en las proyecciones de nivel de actividad y recaudación de los impuestos coparticipables, como así también las sucesivas quitas a la masa coparticipable por parte de la Nación, ocasionaron prórrogas en los plazos para el cumplimiento del pacto, con el consecuente truncamiento en el cronograma de exenciones, e incluso ampliaciones en los diferenciales de alícuotas entre las jurisdicciones.

En el ámbito provincial, el principal ejemplo de coordinación tributaria lo constituye el Convenio Multilateral, el cual rige la distribución interjurisdiccional de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, existen ciertos puntos de conflicto en la aplicación de este Convenio, que resultan relevantes desde el punto de vista de la competencia tributaria.

En principio, se señaló que la generalización del "criterio de concertación" en la asignación de los ingresos, no sólo no se corresponde con la intención redistributiva con la que estos fueran incorporados en el coeficiente de asignación interjurisdiccional, sino que incrementa la concentración de la base en la Capital Federal.

Por otra parte, se señaló que la diversidad actual de las realidades fiscales coadyuva a que se den situaciones en las que se exacerban las posibilidades de evasión en el impuesto, mediante la reasignación de la base del tributo por parte de los contribuyentes, a través del fraude fiscal.

Así pudo establecerse, de una muestra de cien contribuyentes agrupados según incentivo de alícuota, que los agentes actuarían racionalmente, de manera de reducir la carga del impuesto entre las jurisdicciones analizadas, otorgando mayor base imponible al fisco en el que menor alícuota enfrentan. Este comportamiento, si bien racional desde el punto de vista del agente, obliga a los Fiscos a tener un control exhaustivo y permanente de todos los contribuyentes de Convenio, extremadamente costoso, lo que señala la necesidad de armonizar la política en los impuestos de bases móviles a fin de eliminar estos alicientes. Aunque en este último aspecto, podría vislumbrarse cierta intención hacia la armonización por parte de la Provincia, la que a partir de 1997, homogeneizó las alícuotas del comercio mayorista y minorista al nivel existente en la Ciudad de Buenos Aires, continúan existiendo las diferencias en las exenciones y en el tipo impositivo de las actividades financieras y de servicios, por lo que sería de esperar la persistencia de este tipo de conductas.

VIII.- BIBLIOGRAFÍA.

AGHÓN, Gabriel y GEROLD, Krause-Junk. **Descentralización Fiscal en América Latina: Balance y Perspectivas**. Proyecto Regional de Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ, Julio de 1996.

ALTHABE, Mario E. **El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos**. La Ley, Buenos Aires, 1983.

ASDURIÁN, J. M., y SALINARDI, M. "El Financiamiento de la Ciudad de Buenos Aires", **Centro de Estudios para el Cambio Estructural (CECE), Serie de Estudios**, N° 14, Buenos Aires, Septiembre de 1996.

BULIT GOÑI, Enrique. "El Domicilio del Adquirente en el Convenio Multilateral". **La Información**, t.XXXVIII, Noviembre de 1978, Págs 734-741.

BULIT GOÑI, Enrique. "El Susutento Territorial en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos y el Convenio Multilateral". **La Información**, t.XXXVII, Enero de 1978, Págs 21-24.

BULIT GOÑI, Enrique. "Las Ventas por Correspondencia, el Impuesto a las Actividades Lucrativas y el Convenio Multilateral". **La Información**, t.XXXV, Mayo de 1977, Págs 765-773.

BULIT GOÑI, Enrique. **Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos**. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

CAVALLO, D. F., MONTERO, H. E., OLIVIERI, D. A. "Distribución de Recursos Fiscales Nacionales entre Provincias y Municipalidades: Una evaluación sobre la equidad de los criterios de reparto". **Estudios (Córdoba)**, Año I, N°1, Enero-Febrero 1978. Fundación Mediterránea.

García Zúñiga, H., Rocha, S., Velasco, P., "Distribución de Fondos de Recaudación Nacional", **30° Jornadas de Finanzas Públicas**, Anales, EUDECOR, septiembre de 1997.

OATES, Wallace. **Federalismo Fiscal**. Edición Española, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

PETREI, A. H. "Relaciones Fiscales Nación-Provincias: El Gasto Gubernamental". **Estudios (Córdoba)**, Año II, N°12, 1979. Fundación Mediterránea.

PNUD Arg/93/009. "Coparticipación Federal: Consideraciones Legales. Apuntes y Elementos para la Discusión". **Documento de Trabajo N° 15, Política Tributaria y Económica**, Mayo de 1996.

PNUD Arg/93/009. "Coparticipación Federal: Distribución de Fondos. Apuntes y Elementos para la Discusión". **Documento de Trabajo N° 14, Política Tributaria y Económica**, Mayo de 1996.

PNUD Arg/93/009. "Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, Cambio Estructural, Sustitución Impositiva y Políticas Tributarias. El caso de los Supermercados". **Documento de Trabajo N° 8, Política Tributaria y Económica**, Diciembre de 1995.

PNUD Arg/93/009. "Producto Bruto Geográfico: Análisis del Cálculo del Ministerio del Interior". **Apunte de Trabajo N° 12, Estudios Sectoriales**, Agosto de 1996.

PORTO, Alberto, y Otros. "Estudio sobre Finanzas Provinciales y el Sistema de Coparticipación Federal de Impuestos", **Cuadernos de Economía N° 15**. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. La Plata, Abril de 1996.

PORTO, Alberto. "Competencia Fiscal Interjurisdiccional", en **28° Jornadas de Finanzas Públicas**, Córdoba, Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas.

PORTO, Alberto. "El Gasto Público Provincial. "D" output, "C" output y Coparticipación Federal de Impuestos". en **Cuarto Congreso Tributario**, Mendoza, CPCECF, Abril 1996.

PORTO, Alberto. **Federalismo Fiscal: El Caso Argentino**. Primera Edición, Buenos Aires, Editorial Tesis, 1990.

SHAH, Anwar. **The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Countries**, World Bank, Washington D.C., 1995.

WEINGAST, B. R., SHEPSLE, K. A., Y JOHNSON. "The Political Economy of Benefits and Costs: A neoclassical approach to distributive politics." **Journal of Political Economy**, 1981, vol. 89, N° 4.